

A. I. Nº. - 269138.0084/20-4

AUTUADO - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA.

AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO

ORIGEM - SAT/COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.04.2021

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0118-06/21VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO 01. A metodologia de agrupar ou somar todos os cálculos de um determinado exercício social no seu último dia somente é permitida nas condições estatuídas no art. 39, § 2º do RPAF/99, sob pena de restar prejudicado o Erário no cômputo dos acréscimos legais. Não se pode efetuar diligência para correção, pois isso significaria reforma para pior nos acréscimos legais, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro. A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado no dia 13/02/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$123.693,23, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, sob a acusação de falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/registro 1300 da EFD (ocorrências de 30 de dezembro de 2015 a 2019).

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 26 a 33, na qual aduz que foi fiscalizado eletronicamente, por cruzamento de dados, sem que lhe tenham sido entregues os papéis de trabalho, dificultando sobremaneira o exercício do direito de defesa, motivo pelo qual suscita preliminar de nulidade.

Tem como patente que a exigência decorre de erros de sistema, que não efetuou a apuração pertinente e tomou como verdadeiros ganhos fantasiosos, desprezando as perdas.

Outra situação que toma como base para aduzir a invalidade é a inexistência de cientificação do início da ação fiscal, em razão de que não foi requerida pelo Fisco qualquer explicação prévia, antes da lavratura do lançamento de ofício.

Insurge-se contra o fato de ter sido lavrado um outro Auto de Infração, referente aos mesmos fatos, mas com a cobrança do tributo de acordo com o PMPF.

No mérito, afirma que algum preposto seu pode ter lançado valores equivocados no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), pelo que seria justa a sua oitiva prévia, e não a lavratura imediata do Auto contestado.

*“Os levantamentos feitos pela Fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada no LMC, e o registro 1300 da EFD (com dados do R-200) demonstram de forma indubidosa que o sistema foi falho”,* ficando claro que somente se poderia levar adiante a autuação se houvesse aprimoramento/revisão.

Também é necessário que se debruce a Fiscalização sobre a existência de repetição de “*valor de ganho*”, que veio a indicar omissão de entradas de “*forma graciosa*”, repetindo-se estoques, tal como ocorreu em 14 e 15 de dezembro de 2016 com o produto S500.

Pode ocorrer que o combustível chegue ao posto na noite de um dia, com a discriminação da data na nota, a exemplo do que ocorreu em 17/10/2019, e com o descarregamento sendo efetuado no dia seguinte, ensejando um suposto ganho. Porém, no dia posterior, ocorre a efetiva entrada, com perda – o que resulta na compensação do ganho anterior.

Tem como indiscutível, portanto, a ocorrência de inconsistências nos levantamentos, nos quais não foram computadas as perdas, mas somente os ganhos.

Pede a redução da multa, impugna o valor (preço) médio por combustível tomado para a apuração (média do ano fiscalizado), solicita a realização de diligência (com a apresentação do LMC), e encerra pleiteando o acolhimento das razões recursais.

Na informação fiscal, de fls. 42 a 52 (verso), o auditor afirma que o art. 40 do RPAF/99 lhe autoriza a lavrar dois Autos de Infração em situações como a presente, o que inclusive é feito de forma automatizada pelos sistemas de informática desta SEFAZ.

Tece considerações acerca de princípios jurídicos na fase oficiosa do ato administrativo, de natureza inquisitorial e investigatória, em que não são aplicados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A científicação do início da ação fiscal foi encaminhada via Domicílio Tributário Eletrônico, bem como aquela acerca da própria lavratura do lançamento de ofício.

Indica a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques elaborado na auditoria, pois hoje, diferentemente da “*era mercantilista*”, a análise e a classificação das mercadorias se tornaram muito mais complexas.

Traz o conceito contábil de inventário e explica, por meio de equações, como se calcula eventuais omissões de saídas e de entradas (fl. 44).

Na específica situação dos postos revendedores de combustíveis, o controle de estoques deve ser mais rigoroso, visto que inventariados duas vezes por dia, uma na abertura do estabelecimento, antes de qualquer venda, e outra quando do encerramento.

Essas espécies de estabelecimentos comerciais efetuam levantamentos de estoques diários, e não anuais, como os demais.

O LMC (livro de Movimentação de Combustíveis) contém campo específico para registrar as diferenças decorrentes da variação volumétrica. Quando forem superiores a 0,6%, há que se assinalar a justificativa da ocorrência, nos termos do art. 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC 26/92. Na EFD, tais diferenças são consignadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas.

Os ganhos e perdas anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte por meio da simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque inicial (também medido), somados das entradas e subtraídos das vendas.

Discrimina os possíveis erros no controle de estoques feito diariamente e registrado na EFD e ressalta que refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações, não encontrando equívoco algum cometido pelo fiscalizado.

O controle de estoques dos postos é efetuado diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes daqueles (valores) dos dias anteriores e dos dias seguintes. Por isso, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia são cancelados no dia seguinte.

Quanto ao argumento de que é necessário que a Fiscalização se debruce sobre a existência de repetição de “*valor de ganho*”, que veio a indicar omissão de entradas de “*forma graciosa*”, repetindo-se estoques, tal como ocorreu em 14 e 15 de dezembro de 2016 com o produto S500, diz que não foi feita prova do equívoco no registro da data de entrada.

Diz ser um erro grosseiro proclamar que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo diário - perpetrado pelo revendedor.

Mantém a autuação.

#### VOTO

Todos os elementos necessários ao julgamento estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Nos demonstrativos de fls. 04 a 21 é possível perceber que a Fiscalização apurou as omissões diárias de acordo com a especificidade dos combustíveis e agrupou os resultados nos finais dos exercícios fiscalizados. Ou seja, a cada dia, os ganhos que ultrapassaram o limite de 1,8387% foram reputados como omissão, a qual serviu de base para o cálculo do imposto devido diariamente (por combustível auditado). Referido imposto foi somado/agrupado nos últimos dias dos períodos auditados, tal como se faz em um típico levantamento quantitativo de estoques, que não é o caso da lide em apreço.

Ocorre que esta metodologia, qual seja, de agrupar ou somar todos os cálculos de um determinado exercício social no seu último dia, somente é permitida nas condições estatuídas no art. 39, § 2º do RPAF/99, sob pena de restar prejudicado o Erário no cômputo dos acréscimos legais:

*§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

Na situação em enfoque, não existe a impossibilidade a que se reporta o dispositivo regulamentar acima transscrito.

Também não se pode efetuar diligência para correção, pois isso significaria reforma para pior nos acréscimos legais, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

O Parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi acrescentado pela Portaria nº 159, de 24/10/19, publicada no Diário Oficial do Estado de 25/10/19, com efeitos a partir de 25/10/19.

Por meio do presente Auto de Infração, o contribuinte foi acusado da falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/ registro 1300 da EFD (ocorrências de 30 de dezembro de 2015 a 2019).

Foi tomado como fundamento de direito do presente ato administrativo o art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria 159, de 24/10/2019, motivo pelo qual cabe decidir sobre seu alcance (se retroativo ou não), pois as ocorrências são dos anos de 2015 a 2019:

*“Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede [exceder] 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”.*

Cumpre esclarecer se o dispositivo acima possui norma de natureza procedural ou processual, pois assim teria poderes retroativos. No presente caso, tomaremos as duas como iguais – embora não sejam -, já que o objetivo é apenas cotejá-las com os comandos de teor material.

Procedimentais são exigências estritamente técnicas, aplicadas como requisito de irretocável observância para que determinado ato ou rito processual seja válido.

O processo é instrumento para a tutela dos direitos materiais, ao mesmo tempo em que é por ele preenchido, em uma relação de circularidade. Se ao processo cabe a função de concretização dos direitos materiais, o direito material põe-se como o valor regente da criação, interpretação e aplicação das regras de processo.

Torna-se necessário observar o objeto da norma para se determinar a sua natureza, se de cunho processual ou material.

Preceptivos materiais tratam das relações jurídicas substanciais entre os sujeitos, apontando a opção do ordenamento jurídico entre interesses conflitantes; já as normas processuais disciplinam o poder do Estado na solução dos conflitos, não possuindo uma opção prévia de prevalência entre os interesses materiais das partes, mas somente oferecendo as condições de proteger de forma eficiente os seus direitos.

As normas sobre prova, por exemplo, encontram espaço tanto no Código Civil quanto no Código de Processo Civil, havendo normas processuais e materiais em um e em outros códigos.

De toda forma, atente-se para a seguinte distinção, oferecida por Marcos Bernardes de Mello:

*“Diz-se de direito material toda norma jurídica de cuja incidência resultam fatos jurídicos que têm por eficácia a criação e a regulação de direitos/ deveres, de pretensões/ obrigações, ações/ situações de acionado e exceções/ situações de exctuado, que definem licitude ou ilicitude de condutas, estabelecem responsabilidades, prescrevem sanções civis ou penais, criem ônus ou premiações, dentre outras categorias dessa natureza. De direito formal, ao contrário, são as normas que regulam a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, que prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas processuais. Estas não atribuem direitos passíveis de subjetivação, nem mesmo direitos transindividuais, apenas instituem instrumentos destinados à plena veridicidade do direito material”.*

Como se disse, comandos de cunho material tratam das relações jurídicas substanciais entre os sujeitos, apontando a opção do ordenamento jurídico entre os interesses conflitantes, que no presente caso foi a da variação volumétrica abaixo de 1,8387%.

Caso fosse de natureza procedural ou processual, o dispositivo em análise não possuiria a referida opção prévia de prevalência entre os interesses materiais (variação volumétrica abaixo de 1,8387%).

Portanto, o parágrafo único da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria 159, de 24/10/2019 (efeitos a partir do dia seguinte), não é de direito processual/procedimental, pois não possui comandos que

regulam tão somente a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, ou que prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas.

Na verdade, consoante os ensinamentos doutrinários acima transcritos, ao estatuir a opção por um patamar legítimo de variação volumétrica (qualquer que seja ele), define licitude ou ilicitude de conduta/técnica, estabelece responsabilidade, prescreve sanção de natureza pecuniária e cria obrigação/ônus, o que demonstra a sua natureza material.

Por conseguinte, não é lícito postular a retroação de efeitos para datas anteriores àquela em que entrou em vigor.

Com isso, caso não houvesse o vício primeiramente reportado, atinente às datas de ocorrência, somente seriam exigíveis na presente autuação as ocorrências designadas cujas datas fossem iguais ou posteriores a 25/10/2019.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269138.0084/20-4**, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 01 do RPAF/1999, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, alterado pelo Decreto nº 13.537/2011, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2021.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR