

A.I. Nº - 269138.0152/21-8
AUTUADO - ITALUBRE COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19/04/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF nº 0043-01/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019. Os ganhos registrados fora dos limites admitidos não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias, para efeito de descaracterização da infração. Os demonstrativos foram devidamente entregues ao autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Rejeitadas as arguições de nulidade. Inexistência de decadência do direito de a Fazenda Pública exigir os créditos tributários. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 27/09/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 2.713.930,94, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (04.07.01), ocorrido nos meses de dezembro de 2016, 2017, 2018 e 2019, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 24 a 45 (frente e verso). Disse que foi considerada científica do presente auto de infração no dia 17/12/2021, conforme informação extraída no sítio eletrônico da Sefaz/BA, anexado à fl. 24, verso. Assim, considerando que o prazo para apresentação da defesa começou a contar em 20/12/2021 (primeiro dia útil seguinte à ciência), a defesa poderia ser apresentada até o dia 17/02/2022.

Requeru que o envio das intimações emitidas no presente processo seja feita para a advogada subscritora no endereço da Avenida João Durval Carneiro, 3.665 – Edf. Empresarial Multiplace, 8º andar, sala 813, Boulevard Shopping – Feira de Santana/BA, CEP 44051-005.

Afirmou que não há no presente caso entradas de combustível no estabelecimento sem a documentação fiscal nem ganhos de combustíveis acima do limite permitido. Reclamou que o lançamento foi realizado com erros que comprometem totalmente a validade e a legalidade do auto de infração. Alegou que os supostos ganhos de combustível são fruto de um levantamento

quantitativo de estoques feito com base em informações incompletas, sem examinar os estoques iniciais e finais de todos os períodos, sem considerar as perdas e os volumes disponíveis, resultando num lançamento totalmente comprometido, vez que é fruto de informações equivocadas e de um roteiro de auditoria diverso daquele instituído na Portaria 445/98 e nas normas técnicas vigentes na atividade de revenda de combustíveis.

Acrescentou que apesar do § 4º do art. 4º da Lei 7014/96 autorizar o lançamento do ICMS com base na omissão de entrada, o fato é que no presente não há qualquer evidência de que tenha ocorrido omissão de entradas de combustível desacompanhadas de notas fiscais, já que o autuante considerou no lançamento apenas alguns dias, aqueles em que teria havido ganho, sem, no entanto, proceder ao exame da totalidade das informações, nos termos previstos pelo art. 1º da Portaria nº 445/98.

Destacou que o autuante lavrou outro auto de infração em face da autuada, o PAF nº 2691380155/21-7, no qual aponta o cometimento de infração relativa à omissão de registro de entrada de mercadorias acompanhadas de notas fiscais, no qual aplicou a multa de 1% (um por cento) sobre ditas operações, mas aparentemente deixou de considerar estas mesmas notas fiscais no levantamento de estoques aqui realizado.

Ressaltou que a capacidade de armazenamento dos tanques no estabelecimento não sustenta a presunção de que ela teria espaço para armazenar os milhares de litros de combustíveis que o autuante aponta como supostas entradas omitidas. Lamentou que o autuante não tenha computado as perdas e não chegou sequer a examinar os Registros 1300 de todos os meses, pois parte dos arquivos EFDs não foi transmitido no período, ou foi transmitido sem as informações, o que teria acontecido, por exemplo, nos meses de janeiro a junho e novembro de 2016, janeiro, fevereiro e dezembro de 2017, fevereiro de 2018 e maio de 2019.

Concluiu pela impossibilidade da validade do lançamento, já que em diversos períodos auditados o autuante não chegou sequer a observar o estoque inicial e o estoque final da autuada, fazendo levantamento de estoques com base em informações incompletas, em manifesta violação do art. 155, inciso II da Constituição Federal, do art. 142 do Código Tributário Nacional, do próprio § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, do art. 2º e art. 18 do RPAF, e também da Portaria nº 445/98, havendo no presente caso evidente ofensa do princípio da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal, além do emprego de metodologia diversa do previsto legalmente. Requeru a nulidade do lançamento.

Alegou que o auto de infração não foi sequer assinado pelo autuante, nem mesmo de forma digital, e não constam na peça o visto do saneador nem da autoridade fiscal. Disse que, conforme pacífica jurisprudência do STJ, é nulo de plano o crédito tributário lançado em auto de infração não assinado pela autoridade autuante. Requeru a nulidade do auto de infração também por esse motivo.

Destacou que os lançamentos referentes ao período de julho e agosto de 2016 já teriam sido alcançados pela decadência, pois na sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e suas obrigações acessórias, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data do fato gerador, aplicando-se ao caso o § 4º do art. 150 do CTN, e não o inciso I do art. 173. Lembrou que o Superior Tribunal de Justiça proferiu a Súmula 555, dispondo o seguinte: “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Diante disto, como houve a declaração e pagamento, ainda que insuficiente, incide a regra do § 4º do art. 150 do CTN, caso em que o Fisco tem o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador para constituir o crédito de ofício.

Ressaltou que todo o lançamento fiscal se baseou na análise dos arquivos magnéticos transmitidos durante os anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, especialmente o Registro 1300 (LMC),

no qual verificou suposta variação volumétrica acima do índice permitido pela ANP, presumindo a partir disto que teriam ocorrido supostas omissões de entrada de combustíveis desacompanhada de documento fiscal e consequentemente o fato gerador do ICMS.

Destacou que o presente lançamento foi levado a efeito com base em pura e simples presunção desprovida de qualquer outro elemento fático probatório e com base em informações incompletas. Alegou que diversas notas fiscais de entrada de combustível deixaram, por erro material que não implicou na falta de recolhimento do imposto, de serem registradas na escrita. Protestou pelo fato do autuante realizar o levantamento quantitativo de estoques do ano de 2016 sem examinar o estoque de abertura, e ainda fazer o levantamento quantitativo dos demais períodos sem examinar o estoque de abertura e fechamento de diversos meses.

Reiterou o fato de que em meses de 2016 os arquivos EFD estavam incompletos. Disse que a falta dos arquivos por si só compromete totalmente a segurança jurídica e a validade da determinação da infração. Asseverou que o procedimento correto seria intimar o contribuinte para sanar as omissões dos arquivos, e somente depois disso examinar os estoques contendo as informações completas, conforme art. 251, § 2º do RICMS. Alertou que o dever de intimar o contribuinte para entregar o arquivo incompleto decorre da Instrução Normativa nº 55/14, que “Orienta a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos”, e determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos. Cogitou, ainda, a aplicação do revogado § 4º do art. 247 do RICMS, que obrigava a prévia intimação do contribuinte para no prazo de 30 dias sanar as inconsistências nos arquivos magnéticos, pois estava em vigor até novembro de 2019.

Destacou que a declaração de nulidade é medida que se impõe porque não se trata de simples descumprimento de requisito meramente formal; na verdade como parte dos arquivos não foram transmitidos com o respectivo Registro 1300 (LMC), e não houve prévia intimação da autuada para sanar a omissão, não deve ser cogitado nem mesmo a correção nem a regularidade do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias realizado pelo autuante no presente lançamento.

Afirmou que lançamento impugnado foi realizado com base no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96 que trata da presunção da ocorrência do fato gerador em determinadas situações, sendo utilizada no presente caso a hipótese da presunção por entradas de mercadorias ou bens não registrados. Alegou que o autuante, embora alegue, por presunção a ocorrência do fato gerador do tributo, não chegou a comprovar nem mesmo a hipótese que autorizaria a presunção, a omissão de entradas, nem tampouco a ocorrência de ganhos.

Ressaltou que não há sequer a necessidade de apresentar provas em contrário, pois na realidade o fato alegado pelo autuante não está comprovado, não cabendo qualquer dever de comprovar o fato impeditivo ou modificativo. Reiterou que um lançamento desprovido de fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo. Disse que a inexistência de omissões de entrada desacompanhadas de notas fiscais está plenamente demonstrada no lançamento feito pelo autuante no PAF 2691380155/21-7; não havendo que se falar em aquisições de mercadorias sem nota fiscal fundamentada na presunção de existência de ganho de combustível acima do limite permitido.

Reafirmou que o autuante não chegou a comprovar a hipótese de ocorrência de ganho de combustível haja vista que não chegou a examinar os estoques iniciais e finais de todos os exercícios, vez que parte dos arquivos transmitidos durante o período fiscalizado não continham informações completas nem o Registro 1300, tendo consistido o lançamento basicamente em selecionar alguns dias em que teria obtido ganhos (fictícios), deixando de considerar o estoque inicial, o estoque final e o volume disponível do dia seguinte, além de desprezar as perdas.

Alegou evidente inadequação do fato imputado ao referencial normativo utilizado como

enquadramento legal, pois o autuante caracterizou a infração com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, que, por sua vez, entrou em vigor em 24/10/2019. Concluiu que o dispositivo não poderia ser aplicado a fatos anteriores à data de 24.10.2019, havendo no caso exigência de tributo sem o respectivo precedente normativo. Em razão da impossibilidade de retroagir a lei tributária para alcançar fatos pretéritos, na melhor das hipóteses o autuante teria incorrido em erro no enquadramento legal da infração, restando descumprido o inciso III do art. 39 do RPAF, ou na pior das possibilidades teria efetuado lançamento com nítida afronta da legalidade e da irretroatividade tributária.

Argumentou que a aplicação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 somente poderia ocorrer observando o inteiro teor da Portaria nº 445/98, sendo certo que o dispositivo utilizado no caso para caracterizar a infração não poderia ser interpretado/aplicado isoladamente, pois o roteiro procedural instituído pela Portaria 445/98 obriga a fiscalização a conferir as entradas e as saídas do estabelecimento, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerando, conforme o artigo 1º.

Destacou que o lançamento fiscal recaiu sem maiores critérios sobre os valores constantes da coluna “Val.Aj_Ganho”, que é fruto da seleção de alguns dias em que houve suposto ganho, de alguns meses em que os arquivos continham o Registro 1300, desprezando-se os estoques iniciais e finais dos períodos fiscalizados e a variação diária dos combustíveis nos tanques da autuada e aparentemente as notas fiscais de ser registradas na escrita no período. Trouxe vários exemplos contidos no auto de infração.

Concluiu que não é possível fazer uma aferição de estoque considerando apenas alguns dias, de alguns meses, sem ao menos conferir os estoques iniciais e finais e todas as notas de entradas. Explicou que o tanque deve ser medido diariamente, preferencialmente no início do dia, ou na mudança dos turnos, quando o posto de serviço operar em regime de 24 hs. Reiterou que não é possível supor que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 445, que faz alusão expressa ao LMC, tenha permitido ao autuante considerar no lançamento fiscal apenas alguns dias em que conste escriturado um ganho, se nos dias subsequentes há perdas também escrituradas e se o volume disponível no dia seguinte não contempla os ganhos do dia anterior.

Afirmou que a metodologia empregada pelo autuante não se coaduna com o procedimento administrativo de verificar a ocorrência do fato gerador, nos termos previstos no art. 142 do CTN, muito menos com o roteiro de procedimentos para o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias previsto na Portaria nº 445/98.

Concluiu que o presente lançamento não possui os pressupostos legais de validade, devendo ser declarado nulo nos termos do art. 18, inciso IV do RPAF, já que:

1. a presunção operada pelo autuante não se alinha com aquela prevista no referencial normativo do §4º, art. 4º da Lei 7.014/96;
2. há no caso nítida atuação fora dos limites legais com imputação de fato não previsto no referencial normativo e não sustentado em elementos probatórios, isto é, não evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas;
3. há imprecisões e informações insuficientes nos demonstrativos que instruem o lançamento, não sendo possível aferir com certeza e segurança se houve de fato ganho de combustível, já que não foram considerados no lançamento os estoques iniciais e finais, nem a variação volumétrica diária e a mensal de todo o período, nem foram consideradas as perdas;
4. não foi observado o roteiro procedural previsto na Portaria 445/98 que pressupõe observância das normas técnicas de escrituração do LMC, que é diária; e
5. não foram preenchidos os pressupostos legais exigidos para a atividade do lançamento (art. 142 do CTN), não sendo possível cogitar no caso de certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal.

Disse que apresentou todos os LMCs do período autuado, as notas fiscais de entrada, os

documentos fiscais relativos às saídas, além de outros documentos que comprovam definitivamente que não há neste caso os ganhos alegados pelo autuante, nem tampouco a alegada omissão de entradas.

Explicou que os ganhos decorrentes de variação volumétrica de combustíveis não são fato gerador do ICMS, em razão de se tratar de fenômeno físico que não se amolda com a regra matriz do tributo delineada no inciso II do art. 155 da CF que é a circulação de mercadorias. Apresentou entendimento proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RECURSO ESPECIAL Nº 1884431 – PB.

Requeru, na hipótese de se cogitar da procedência deste lançamento, a realização de perícia fiscal para análise dos arquivos EFD dos períodos fiscalizados, devidamente retificados e com as informações completas, os LMCs de todos os períodos, o demonstrativo das notas fiscais de entrada com as respectivas chaves de acesso e os relatórios/documentos fiscais de saída extraído do PAF 2691380155/21-7, planilha demonstrativa de entradas e saídas do período. Apresentou, ainda, os seguintes quesitos a serem respondidos:

1. Com base nos arquivos e documentos apresentados, considerando-se os estoques iniciais e finais, bem como a variação volumétrica diária e mensal de todos os meses dos períodos fiscalizados, as notas fiscais de entradas não escrituradas, os volumes disponíveis diariamente e as perdas registradas, é possível verificar a ocorrência de ganhos de combustíveis durante o período autuado?
2. Se sim, os ganhos verificados estariam acima dos índices admitidos pela ANP?
3. Com base na documentação apresentada e nos arquivos EFDs transmitidos, considerando o volume das entradas e das saídas acompanhadas das respectivas notas fiscais, bem como considerando-se a capacidade de tancagem da autuada, é possível cogitar da omissão de entrada de combustíveis desacompanhada de nota fiscal durante o período autuado?
4. Com base nos arquivos examinados pelo autuante, é possível verificar a existência de erros ou de indícios de erros e de informações incompletas na escrituração da autuada que teriam gerado ganhos fictícios durante o período autuado?
5. Tomando em consideração o levantamento quantitativo de estoques realizado no presente lançamento, em cotejo com o teor da NBR 13787/2013, da Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 e da Resolução ANP nº 23, de 24/11/2004, que tratam das normas técnicas para controle de estoques de combustíveis líquidos, é possível afirmar que o autuante seguiu roteiro procedural condizente com as normas técnicas incidentes na atividade da autuada e na Portaria 445/98?

O autuante Jefferson Martins Carvalho apresentou informação fiscal das fls. 124 a 144 (frente e verso). Esclareceu que o auto de infração e seus demonstrativos foram devidamente assinados pelo autuante, conforme se observa dos documentos das fls. 01 a 18.

Quanto à decadência arguida, disse que, como o autuado deliberadamente agiu para esconder o surgimento do fato gerador do imposto devido, aplica-se a regra do inciso I do art. 173 do CTN, começando a contar o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Trouxe conceitos acerca da escrituração de inventários e enfatizou que, no caso dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso, pois devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas, escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008.

Explicou, ainda, que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas

por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores émeticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300.

Reiterou que, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Em razão disso, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, admitindo que os levantamentos de estoques junto a postos revendedores de combustíveis não se limitem aos valores anualmente anotados no inventário. Essa alteração teria trazido novos procedimentos para a fiscalização que, com base no art. 144, § 1º, do CTN, pode ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua edição.

Acrescentou que existe no LMC e na EFD um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas. Sendo que, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Ressaltou que o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)”. Esse percentual foi estabelecido de forma conservadora, pois corresponde a três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC nº 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”.

Explicou que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, estabelecida essa variação-limite fisicamente possível, todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Isso posto, admitidos como corretos os registros anotados na EFD, o que exceder aquele limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Concluiu que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma, mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Ressaltou, porém, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes, não se podendo simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes.

Destacou que um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro da margem de 0,6%. Ademais, a margem da Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Acrescentou que, como o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível

concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Alegou que não ocorreram inconsistências evidentes que justificassem a solicitação de retificação das informações apresentadas em arquivos magnéticos. Ademais, todas as informações dos documentos fiscais foram as indicadas nos Registros 1310 e 1320. Acrescentou que a ausência do Registro 1300 em alguns períodos pode ser interpretado pelo fato de não ter ocorrido qualquer movimentação.

Disse que foi equivocada a conclusão do autuado de que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, pois não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Porém, destacou que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas caberia a ele demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem a incorreção dos lançamentos feitos na EFD.

Presente à sessão de julgamento a patrona do autuado, a Advogada Jaciane Martins Carvalho OAB/BA.26.354.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Decreto nº 7.629/99.

Apesar de constar à fl. 21, mensagem enviada via DT-e referente à intimação acerca da lavratura do presente auto de infração, onde a data de leitura foi 30/09/2021, no sistema de informações do contribuinte da SEFAZ consta a informação de que a ciência teria ocorrido dia 17/12/2021, conforme alegado pelo autuado em sua defesa. Assim, considero tempestiva a apresentação da defesa pelo autuado.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente ao advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

A lide consiste na exigência de ICMS junto a revendedor varejista de combustíveis automotivos, na condição de responsável solidário, em razão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não registradas, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

Quanto à alegação de decadência do direito da Fazenda Pública de exigir créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos em julho e agosto de 2016, entendo que a contagem do prazo decadencial deve ser feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN. A presente exigência fiscal trata de suposta omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária no estabelecimento desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração decorreu da análise de informações constantes na escrituração fiscal do contribuinte. Se comprovada a omissão, fica evidenciado que o autuado não declarou a ocorrência do fato jurídico mediante a emissão de documento fiscal na aquisição e venda das mercadorias. Assim, não ficou configurada a decadência arguida.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a argumentação de inexistência de assinatura do autuante, bem como do visto do saneador e da autoridade fazendária. De acordo com os documentos acostados das fls. 01 a 19, constam no auto de infração as assinaturas do autuante, do saneador e da autoridade fazendária. Além disso, todas as folhas dos demonstrativos estão assinadas pelo autuante.

Também rejeito o pedido de nulidade do lançamento, em razão da alegação de que os registros da EFD estavam incompletos em vários meses e que não foram considerados os estoques inicial e

final em cada exercício. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação. A inexistência das informações do Registro 1300 da EFD em alguns períodos de apuração, não inviabiliza a verificação fiscal nos demais períodos em que houve a declaração. Esses períodos omissos podem ser objeto de nova ação fiscal.

Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano, e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano, sem que seja percebido no resultado da auditoria.

No critério de apuração de omissão de entrada estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), e por isso mesmo ocorrem sem emissão de documentos fiscais.

No presente caso, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a presente exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos emitidos e recebidos pelo autuado, e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas, e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo, baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD, permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem tributação.

Desta forma, a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. No presente caso, a inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final, leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem tributação.

A indicação errada do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como fundamento do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por solidariedade, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, com saídas também sem tributação, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, nos termos do art. 19 do RPAF.

De acordo com o relatório das fls. 05 a 14, foram constatados ganhos registrados pelo autuado no

LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98. De acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque, o percentual de 1,8387%. Os ganhos considerados inadmissíveis foram observados em vários meses do ano de 2016, 2017, 2018 e 2019.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2017, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de março, abril, maio, junho, julho, setembro, outubro e novembro (fls. 05 e 06). No dia 06/04/2017, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 20.000 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 2.142,848 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 20.000 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 2.142,848 litros de combustível no tanque. Com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste auto de infração, conforme fl. 04, frente e verso.

Importante destacar, que a presente exigência fiscal não está cobrando imposto sobre um volume de combustível detectado no tanque em razão de variação volumétrica, mas sobre a parcela do quantitativo encontrada no tanque que não pode ser atribuída à variação volumétrica, em decorrência da sua relação com o volume disponível no tanque naquele dia.

Por não se basear em presunção, a apuração do imposto devido também não estaria sujeita à aplicação do disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, ainda mais porque o imposto está sendo exigido por solidariedade relativamente às entradas, e não o imposto decorrente das saídas subsequentes, objeto de outro auto de infração.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, com perdas registradas em outros dias. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cuja exigência foi lavrada apartada deste auto de infração.

A argumentação de que provavelmente a diferença esteja na falta de escrituração de notas fiscais, objeto do auto de infração nº 2691380155/21-7, também não pode ser aproveitada, porque não foi trazida aos autos qualquer comprovação de que os quantitativos eventualmente existentes nesses documentos não foram considerados nas informações consignadas no Registro 1300 da EFD. Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazido qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.

Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências que justifiquem solicitação de correção. A retificação da EFD durante a ação fiscal ou após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Por tudo quanto exposto, indefiro o pedido de perícia para realização de revisão do lançamento fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0152/21-8**, lavrado contra **ITALUBRE COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.713.930,94**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR