

A. I. N.º - 206923.0031/20-8
AUTUADO - COMERCIAL PARAKY DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/05/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0069-02/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. **a) IMPOSTO DEVIDO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA** (infração 01) **b) IMPOSTO DEVIDO POR RESPONSABILIDADE PRÓPRIA** (infração 02). A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza procedimental, motivo pelo qual é lícito postular a retroação dos seus efeitos para as datas das ocorrências dos fatos. Incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo autuado para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas; necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I, “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19), por se mostrarem interligadas ou interdependentes. De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02). Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em apreço, lavrado em 29/09/2020, formaliza a constituição de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 30.177,11, sob a acusação do cometimento das 02 (duas) seguintes irregularidades:

Infração 01 – Falta de recolhimento na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros combustíveis sem 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 (dezembro de 2015 a dezembro de 2019). R\$ 25.612,67 e multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade própria, calculado em função do PMPF, deduzida parcela a título de crédito, por ter efetuado aquisições sem documentos fiscais, decorrentes da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP (dezembro de 2015 a dezembro de 2019). R\$ 4.464,44 e multa de 100%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O autuado ingressa com a peça defensiva às fls. 12 a 24, na qual inicia assinalando que a legalidade da Portaria 154/19 – na verdade -, tem lastro no § 8º do art. 4º da Lei 7.014/96, acrescentado pela Lei 14.183/19, de 13/12/2019, pelo que deve alcançar apenas fatos geradores futuros ou pendentes de concretização, nos termos do art. 105 do CTN (Código Tributário Nacional).

Acaso se entenda possível a retroação da norma, destaca que em muitos dias houve apenas um mero equívoco de registro do volume apontado no fechamento físico do LMC (livro de Movimentação de Combustíveis), que não implicou, necessariamente, em omissão de entradas de combustíveis.

Requer nulidade, em razão da ausência dos elementos necessários para se determinar com segurança as infrações. Trata-se de uma presunção de omissão de entradas, que somente pode se configurar por meio de um levantamento quantitativo de estoques, e não mediante constatação de índices superiores ao percentual estabelecido como admissível para a variação volumétrica (1,8387%).

Além disso, nos dias especificados na planilha de fl. 19, o volume equivocado de registro de fechamento físico no LMC (Registro 1300 da EFD; que configura descumprimento de obrigação simplesmente acessória) não implica em falta de recolhimento do ICMS, pois é reajustado/ corrigido nos estoques iniciais dos dias imediatamente subsequentes, nos quais os combustíveis ainda não haviam sido comercializados.

Encerra pugnando por nulidade ou improcedência.

Na informação fiscal, de fls. 62 a 86, o autuante inicia ressaltando que não há que se falar em decadência no presente caso, pois restou evidenciada a presença de dolo, na medida em que o defendente agiu deliberadamente para escamotear a existência do fato gerador do imposto, o que faz incidir o comando do art. 173, I do CTN.

A seu sentir, não deve prosperar o argumento de que somente se aplica a exigência a fatos posteriores ou pendentes de consumação, pois não houve revogação de texto legal, mas simples alteração, mantendo-se o “*espírito*” do preceptivo anterior.

Também não acolhe o argumento defensivo atinente aos supostos equívocos constantes do LMC, pois tal livro não prevalece em face da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que é indivisível (art. 419 do CPC).

Defende a aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, uma vez que foi alterado apenas o procedimento a ser realizado pela Fiscalização nos levantamentos quantitativos de estoques, que anteriormente só podiam serem levados a efeito com o livro Registro de Inventário (RI), mas que agora são efetuados computando-se os volumes de cada combustível no início e no final de cada dia.

O percentual de 1,8387% foi estatuído a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normais pela ANP (Agência Nacional de Petróleo), de forma conservadora, mais que três vezes superior aos 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92.

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

Um contribuinte deste ramo da atividade econômica não pode alegar de forma simples e vaga que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua própria escrituração.

Alega que não deve prosperar a afirmação de que os ganhos indicados na autuação são cancelados pelas perdas antecedentes ou consequentes, pois, como o controle dos estoques de combustíveis é feito todos os dias, isso implica na independência dos valores levantados. Não basta, assim, a alegação de ocorrência de erros de medição ou erros de sistema, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que os respalde.

Ratifica a autuação.

O sujeito passivo apresenta petição com jurisprudência administrativa no Processo SIPRO 0362601/2021-5 e manifestação no Processo SIPRO 031504/2021-7.

Nesta última (manifestação), alega que a informação prestada pelo autuante se desviou dos argumentos suscitados na defesa e na própria autuação. O auditor abordou tema como a decadência, que sequer foi abordada na impugnação, o que configura um despropósito.

Já no item 06 da informação fiscal, sobre a falta de registro de notas fiscais de entrada, verifica-se uma completa impertinência, considerando que tal irregularidade sequer é objeto da autuação.

Transcreve doutrina e reitera as argumentações da impugnação.

VOTO

Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e lançamento, pois o auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu as irregularidades, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação.

As próprias razões defensivas esmiuçadamente apresentadas, demonstram o entendimento pleno da matéria em debate, pelo que inexiste cerceamento ao contraditório ou ao exercício amplo do direito de defesa.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor

recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN, quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

O presente caso se enquadra no item “b” das situações acima exemplificadas, motivo pelo qual, não há que se falar em aplicação do art. 150, § 4º do CTN:

“b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável”...

Neste caso, o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Afastada a decadência.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Entendo que não é o caso de realização de diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

A matéria controvertida já foi objeto de análise na segunda instância deste Conselho, por intermédio do PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 206958.0002/20-7 (Recursos de Ofício e Voluntário), cujas razões de decidir peço licença para reproduzir.

Uma das irresignações é de que o autuante não seguiu roteiro compatível com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, ou qualquer outra forma que possa ser considerada legítima, ainda mais para ser aplicada ao passado.

O contribuinte, na condição de adquirente e revendedor de combustível, mercadoria enquadrada por Lei no regime da substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que, no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de efetuar a retenção na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Não se está a cogitar, na presente autuação, da presunção de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas, motivo pelo qual não há que se falar em proporcionalidade ou em presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que a acusação fiscal é de que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, cuja apuração ocorreu mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada pelo próprio contribuinte no LMC (Registro 1300 da EFD).

Também há que se frisar que, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), dispositivo legal que vigia à época dos fatos geradores, *“a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade”*.

O art. 219 do Dec. nº 13.780/12, vigente à época, determinava que *“o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF 1/92)”*.

Já o art. 247 do RICMS disciplina que *“a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06)”*.

Por fim, o art. 251 do aludido Decreto, determina que:

“Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

(...)

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.

Incapazes de reformar a autuação as alegações relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de receitas anteriores, visto que os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que cuida-se da exigência do imposto decorrente do “ganho” de combustíveis, apurado por meio da variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP e o registrado pelo contribuinte no livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, que se destina ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo do Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Válido destacar que estoques iniciais são constatados diariamente com a medição física da quantidade de certo combustível no tanque no início de cada dia, ao qual se pode acrescer o volume recebido no referido dia e deduzir o volume de vendas através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC (livro de Movimentação de Combustíveis).

Válido, ainda, registrar que o estoque físico de fechamento, em princípio, é igual ao estoque inicial de abertura do dia seguinte.

Contudo, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que os “ganhos” registrados diariamente pelo contribuinte excederam o índice de 1,8387% do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), conforme é admitido como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando o Fisco à conclusão lógica de que o excedente de ganho legal, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas sim de entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal, conforme o que restou apurado na ação fiscal.

Inadmissível acatar o percentual excedente a 1,8387% como “ganho”, restando configurada entrada de combustível sem documentação fiscal, bem como a responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais.

A exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, do que se configura entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao enquadramento legal, o defendente entendeu e inclusive contestou, alegando inexistência de motivação do ato administrativo.

Não lhe assiste razão, eis que o fato se enquadra na hipótese legal, em relação às mercadorias que o autuado deteve para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível, conforme levantamento feito pelo próprio, de sua exclusiva responsabilidade, que ensejou ao Fisco o cotejo entre os estoques físico e os escriturados para apurar o ilícito fiscal de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação fiscal trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexo causal com o presente lançamento de ofício, razão de não as acatar.

Tal fato é reforçado pelo art. 10 da Portaria nº 445/98 e pela redação dada a este dispositivo via Portaria nº 159/19, de natureza procedimental, que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da variação volumétrica regular.

Não há inovação – por se tratar de método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do livro de Movimentação de Combustível (LMC) -, relativa à responsabilidade solidária, nos termos previstos no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, objeto da exigência fiscal deste lançamento de ofício.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo autuado para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (erro no enquadramento legal; utilização de apenas um dos dados registrados no LMC (ganho) e desprezo das perdas); necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I, “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal; irregularidades na condução da ação fiscal; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19), por se mostrarem interligadas ou interdependentes, como já explicado.

Quanto ao mérito, no que tange à alegação defensiva de que a jurisprudência pátria não permite que variação volumétrica seja entendida como fato gerador do imposto, melhor sorte não coube ao defendente, pois não se trata de ganho por variação volumétrica, mas de entradas de combustível sem o devido documento fiscal.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, lastreia-se em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), b) o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02).

Infrações caracterizadas.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0031/20-8**, lavrado contra **COMERCIAL PARAKY DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.177,11**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 25.612,67, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, e de 100% sobre R\$ 4.464,44, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2012.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR