

A. I. N°. - 269138.0084/20-4

AUTUADO - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.

AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO

ORIGEM - SAT / COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24.02.2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0002-06/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. 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; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente aplicada; 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. Rejeitada a preliminar de nulidade. Decidida a não realização de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE**. 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). Código da infração: 04.07.01.

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 incontestável 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 defensivas.

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 cientificação 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.

O Auto de Infração foi julgado NULO pela 6ª JF por intermédio do Acórdão JF 0118-06/21-VD, Decisão está anulada pela 2ª CJF no Acórdão CJF 0411-12/21-VD, motivo pelo qual os autos retornaram à Junta para nova deliberação.

VOTO

A cientificação do início da ação fiscal foi juntada no verso da fl. 03.

Os fundamentos de fato e de direito da quase totalidade das preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria. Entretanto, não determina relação de vinculação ou acessoriedade, de maneira que um não possa ser lançado sem o outro.

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.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

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

No que diz respeito à infração imputada, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de estoques dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 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 combustíveis submetidos a variações de temperatura. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: 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.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o 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 do 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.

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 no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

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.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da Nota Fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

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.

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. 8º, 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 presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, 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 de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio 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.

Vale 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).

Cumpre, 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, 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, com a consequente 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 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 restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

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 físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexos causais 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 Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico 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 combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual,

repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

Relativamente à multa e aos acréscimos legais, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

Como bem ressaltado pelo auditor, 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, não foi feita prova do equívoco no registro da data de entrada.

Infração caracterizada.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0084/20-4**, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do ICMS no valor de **R\$ 123.693,23**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2023

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

A. I. N°. - 269138.0084/20-4

AUTUADO - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.

AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO

ORIGEM - SAT / COPEC

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24.02.2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0002-06/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ACIMA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. 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; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente aplicada; 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. Rejeitada a preliminar de nulidade. Decidida a não realização de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE**. 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). Código da infração: 04.07.01.

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 indubitosa 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 defensivas.

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 cientificação 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.

O Auto de Infração foi julgado NULO pela 6ª JF por intermédio do Acórdão JF 0118-06/21-VD, Decisão está anulada pela 2ª CJF no Acórdão CJF 0411-12/21-VD, motivo pelo qual os autos retornaram à Junta para nova deliberação.

VOTO

A cientificação do início da ação fiscal foi juntada no verso da fl. 03.

Os fundamentos de fato e de direito da quase totalidade das preliminares suscitadas, de alguma maneira, se confundem com o mérito, que será julgado a seguir.

São eles: impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; irregularidades na condução dos trabalhos de auditoria; impossibilidade de constatação de fato gerador diário; utilização de dados irreais; ilegitimidade passiva e ilegalidade das Portarias 445/98 e 159/19, especialmente esta última, inaplicável a fatos pretéritos.

Os auditores expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Na hipótese de constatação de omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, o art. 10 da Portaria 445/98 prevê a exigência do imposto por responsabilidade solidária e própria. Entretanto, não determina relação de vinculação ou acessoriedade, de maneira que um não possa ser lançado sem o outro.

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.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

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

No que diz respeito à infração imputada, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito das suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material.

Não têm fundamento as censuras do impugnante, pois, a EFD faz prova contra ele (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte dela.

Relativamente à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, com a publicação de tal dispositivo, alterou-se o procedimento a ser realizado nos levantamentos de estoques dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e no final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Portaria 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso desse tipo de estabelecimento, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no livro RI (Registro de Inventário), como a redação anterior Portaria 445/98 impunha.

Segundo o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios.

Inexiste presunção de omissão de entradas no procedimento de fiscalização em lide, pois o percentual de 1,8387%, citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970), sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 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 combustíveis submetidos a variações de temperatura. Na ausência de presunção, é descabido cogitar a aplicação da IN (Instrução Normativa) 56/07.

Não há juízo de probabilidade na norma supracitada, isto é, não há presunção jurídica, pois não se aplica ao caso concreto um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

A Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas foi publicada para orientar os trabalhos de auditoria de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, dadas as dificuldades encontradas pelos fiscais em face da diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

No caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: 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.

Além disso, os postos devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o 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 do 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.

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 no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado no registro 1300.

Os levantamentos de estoque já são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o impugnante já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação do autuado de que não há demonstração da base de cálculo ou de que inexistente fato gerador ou de que apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado.

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.

A Portaria DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode alegar que houve um erro para afastar a utilização pelo Fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92).

O percentual utilizado pela Sefaz é 1,8387%, mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite.

Obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Poder-se-ia alegar que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotadas no registro 1300 da EFD. Essa alegação não poderia prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

Como sabido, existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Na prática cotidiana dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%.

Um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da Nota Fiscal originária.

A demonstração da ocorrência desse erro deve ser feita com base em documentos, de origem externa ou interna.

A prova de que existem eventuais erros no registro 1300 da EFD do contribuinte deve ser feita pelo mesmo.

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.

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. 8º, 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 presunção.

Igualmente, é necessário pontuar que o imposto é exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, 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 de Movimentação de Combustíveis (LMC), por meio 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.

Vale 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).

Cumpre, 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, 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, com a consequente 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 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 restam configuradas entradas efetuadas sem documentação fiscal.

Neste caso, o adquirente assume a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter adquirido e armazenado combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal.

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 físicos e os escriturados para apurar o ilícito de entradas sem documentação fiscal.

Portanto, repito, todas as alegações da impugnação, preliminares ou repisadas no mérito, relativas à premissa de que a acusação trata de presunção legal de omissão de saídas/ receitas, da necessidade de levantamento quantitativo *a priori* não encontram nexos causais 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 Combustíveis (LMC) -, relativa à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

No que tange à alegação defensiva de que o ordenamento jurídico 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 combustíveis sem o devido documento fiscal e sem escrituração.

O impugnante não apresenta qualquer objeção aos números apurados e não comprova a alegada existência de erros procedimentais, administrativos, materiais ou em sua escrita fiscal, a qual,

repito, lastreia-se em documentos e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade.

Relativamente à multa e aos acréscimos legais, este órgão não tem competência para reduzir, cancelar, exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Não é o caso de se observar o quanto contido no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a situação não se aplica a nenhum dos seus quatro incisos.

Como bem ressaltado pelo auditor, 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, não foi feita prova do equívoco no registro da data de entrada.

Infração caracterizada.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0084/20-4**, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do ICMS no valor de **R\$ 123.693,23**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2023

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR