

A.I. Nº - 269138.0003/20-4
AUTUADO - POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/07/2023

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0106-01/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Observados ganhos volumétricos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP em vários meses nos anos de 2015, 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. Demonstrativos foram retificados após apresentação de detalhamento requerido pela junta de julgamento e após considerar erros indicados pelo autuado. Infração 01 subsistente em parte; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. APURADO PELA VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Autuado não apresentou contestação em relação ao mérito. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária vinculada à infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadoria. Valor da exigência fiscal retificada em razão da retificação dos valores de omissão de entradas apurada na infração 01. Infração 02 subsistente em parte. Retificada a multa de 100 para 60% com base na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. 2. MULTA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. Autuado comprovou que algumas notas fiscais incluídas nas infrações 04 e 05 tratavam de mercadorias que não foram recebidas no estabelecimento do autuado. Infrações 03 subsistente e infrações 04 e 05 subsistentes em parte. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 10/02/2020, formaliza a exigência de ICMS e multa no valor de R\$ 68.525,70 em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (04.07.01) - 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, ocorrido nos meses de dezembro de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 47.888,70, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 (04.07.02) - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de

responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de 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, ocorrido em dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.637,43, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (16.01.01) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de março de 2015 a novembro de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$ 932,59, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 04 (16.01.02) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido nos meses de março de 2015 a abril de 2016, de junho, julho e agosto de 2016, de novembro de 2016 a agosto de 2017 e de outubro e novembro de 2017, sendo exigido multa no valor de R\$ 2.690,61, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 05 (16.01.06) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, ocorrido no mês de dezembro de 2017 a novembro de 2018 e de janeiro a novembro de 2019, sendo exigido multa no valor de R\$ 9.376,37, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 37 a 59 (frente e verso). Em relação às infrações 01 e 02, destacou que o autuante não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve a suposta sobra de combustíveis ocorreu falta do produto, caindo por terra a presunção de omissão de entrada. Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.

Reclamou que um texto trazido em uma portaria possa dar suporte para caracterização de omissão de registro de entrada com o simples fato de haver informação no LMC em índice superior ao permitido. Alegou que a portaria mantém a possibilidade da presunção, mas nunca pode ser utilizada para caracterizar a infração fiscal, sob pena de afrontar o princípio da legalidade.

Ressaltou que o auto de infração é nulo em razão de enquadramento legal com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para fatos ocorridos antes de sua publicação em 25/10/2019.

Alegou que a fiscalização deveria ter sido realizada em conjunto com a auditoria no sistema de dados e conta corrente para perquirir a verdade material dos fatos. Disse que conferiu seu livro físico de movimentação de combustíveis e apurou existir, na maioria das situações, divergências entre os dados que o auditor teve acesso na EFD e aqueles escriturados nos livros físicos. Disse ter juntado o documento do LMC retificado, mas não enviados à EFD, relativo a todos os dias em que o auditor fiscal apurou e listou no auto de infração (CD à fl. 45). Trouxe exemplos de divergências entre as informações apontadas pelo fiscal e a escrita fiscal constante nos livros retificados, mas não entregues ao fisco.

O autuado reclamou que o autuante produziu o auto de infração com base em informações divergentes sem solicitar os livros físicos, esclarecimentos e as notas fiscais de compra e venda. Alegou que o livro LMC foi retificado antes da ação fiscal, mas não foi enviada a informação retificadora via EFD. Destacou que no Auto de Infração nº 269138.0011/18-5 o autuante requereu a apresentação do livro físico, conforme Acórdão JJF nº 0160-02/19.

Afirmou que houve evidente erro de medição ao se apurar sobra em um dia e falta no dia subsequente ou anterior. Destacou que a falta de análise do LMC retificado enseja a nulidade do auto de infração, devendo os autos serem remetidos para que o autuante analise o novo livro

junto com os documentos fiscais. Solicitou, ainda, autorização para remessa da retificação da EFD.

Trouxe exemplos de dias anteriores ou posteriores às sobras em que foram registradas perdas em quantitativos aproximados. Concluiu que as divergências encontradas decorrem de erros de medição. Demonstrou com base nos documentos fiscais emitidos que os quantitativos de entrada e saída de combustíveis estiveram dentro do parâmetro legal durante todo o período da ação fiscal.

Lembrou que o responsável pela medição manual do tanque em alguns dias pode estar apressado, sob chuva ou pouca luminosidade, tornando o erro humano coisa natural. Disse que seu sistema somente libera abastecimento de veículo com a entrada no tanque de combustível com a nota fiscal declarada.

Reclamou que o auto de infração foi lavrado sem que lhe fosse oportunizado prazo para apresentação de documentos e informações contábeis capazes de elidir a presente presunção, configurando cerceamento de defesa. Considerou que os equívocos encontrados na EFD não são suficientes para se concluir que houve o cometimento de infração, sendo apenas um indício que deveria ser investigado a fim de se apurar a verdade dos fatos.

Anexou em mídia relatórios de entradas e saídas de combustíveis, com a indicação das respectivas notas fiscais para comprovar que nunca saiu dos bicos mais combustível do que que foi adquirido. Reiterou que os eventuais erros apontados neste auto de infração já haviam sido retificados antes do início da ação fiscal com o refazimento do LMC, apesar de não retificado na EFD.

Requeru a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF a fim de que a pena imposta seja atenuada ou cancelada. Também solicitou uma revisão fiscal para análise da documentação apresentada e também porque não foram analisados a contabilidade da empresa, os livros fiscais e os extratos de medição dos tanques. Sugeriu que fossem respondidas as seguintes indagações durante a revisão fiscal:

- 1) Como foram verificadas as supostas omissões de entrada imputadas ao contribuinte?
- 2) A escrita fiscal do contribuinte encontra-se devidamente regular, prestando para a comprovação da ocorrência ou não das infrações imputadas?
- 3) A escrita fiscal da Impugnante foi desconsiderada? Sob qual fundamento?
- 4) Analisando a documentação contábil da Impugnante, considerou o Fiscal o registro de entradas e saídas das mercadorias?
- 5) Considerando os documentos fiscais, livros fiscais e demais documentos de recolhimento, relativos ao período autuado, verificar e confirmar se houve parcelas indevidamente consideradas pelo fiscal quando da apuração do crédito fiscal.
- 6) Considerou o fiscal os extratos de medições dos tanques de combustíveis do Contribuinte, para apurar ganhos e perdas sucessivos?

Por fim, solicitou que todas as intimações fossem enviadas ao advogado constituído, identificado à fl. 59, sob pena de nulidade.

Em relação às infrações 03, 04 e 05, reconheceu que algumas notas fiscais deixaram de ser escrituradas na EFD. Requeru a redução da multa aplicada no percentual de 90% ou outro que a Junta entenda razoável, já que não houve dolo, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 158 do RPAF. Em relação às infrações 04 e 05, alegou que algumas notas fiscais foram escrituradas no LMC. Acrescentou, também, que as notas fiscais nº 179102 e 1139, indicada na infração 04, e as notas fiscais nº 223289, 1446, 245789, 1649, 267573 e 1784, indicadas na infração 05, referem-se a cancelamento de aquisições.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 69 a 88 (frente e verso). Explicou que não se

aplica os princípios do contraditório e da ampla defesa durante a ação fiscal que antecede a lavratura do auto de infração. Alertou que o presente auto de infração foi integralmente baseado no sped fiscal do autuado, ao qual tem completo acesso.

Considerou como equívoco do autuado entender que o LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Disse que o autuado pode demonstrar que seus registros na EFD estão equivocados, mas mediante documentos ou elementos que evidenciem fatos.

Explicou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores que podem ser feitos diariamente. Assim, poderia ser aplicado a fatos pretéritos, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Ressaltou que o valor apurado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação. A omissão foi constatada mediante verificação da existência de uma extrapolação da variação do limite fisicamente possível do volume de combustível existente em estoque.

Destacou que o inventário do estoque pode ser feito em períodos diferentes. Acrescentou que no caso de postos revendedores de combustíveis os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia. Uma antes de qualquer venda e outra após encerradas as vendas, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na EFD. Esclareceu que também existe no LMC e na EFD um campo para registro consolidado de diferenças diárias no estoque de combustível decorrentes de variação volumétrica.

Disse que efetuou a checagem de todas as somas e subtrações que resultaram as informações constantes nos registros 1300, 1310, e 1320 da EFD, inclusive as transposições dos valores de um registro para outro.

Ressaltou que os ganhos encontrados nas medições diárias não podem ser compensados com perdas ocorridas em dias próximos. É necessário demonstrar o erro cometido, pois são registros distintos. Pontuou que não é suficiente apenas alegar que cometeu erros na medição, tem que ser trazido documentos e elementos que demonstrem as supostas incorreções.

Alegou que o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 trouxe novo procedimento de fiscalização, pois o levantamento dos estoques é feito diariamente pelo próprio contribuinte e registrado em sua escrituração digital. Acrescentou que a variação percentual do volume de combustível em razão da temperatura foi definida três vezes a mais que a estabelecida pela ANP, aumentando a margem e minimizando a possibilidade de erro em relação ao que não pode ser caracterizado como ganhos e perdas volumétricos.

Reiterou que o novo procedimento de fiscalização inserido na Portaria nº 445/98, art. 10, parágrafo único, estabeleceu novo critério de apuração que permite sua aplicação a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do CTN.

Citou decisão recente do STJ no Recurso Especial nº 1.833.748 – SE favorável à cobrança de ICMS sobre os ganhos anotados pelo contribuinte acima do limite estabelecido pela ANP.

Anotou que o imposto está sendo cobrado do autuado por solidariedade por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, cujo fundamento não está em qualquer presunção prevista em lei, razão pela qual também não é possível a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Destacou que todas as entradas de mercadorias ou bens devem ser registradas na escrituração fiscal e esta obrigação não cessa ainda que tenha ocorrido algum registro do documento em outro livro contábil. Admitiu que as notas de aquisição referidas pelo autuado à fl. 58, como decorrentes de operações que não se concretizaram, devem ser excluídas, pois não houve a efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento do autuado.

A 1ª junta de julgamento fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência para que o AUTUANTE:

1 - intimasse o AUTUADO a apresentar nova declaração acerca das datas de entrada e saída de combustíveis em cada período de apuração, respeitados os quantitativos totais já declarados na EFD;

2 – refizesse o demonstrativo de omissões de entradas, detalhando os quantitativos do estoque inicial e das entradas do dia que compõem a coluna referente ao volume disponível, além de acrescentar coluna com o quantitativo referente ao estoque final;

3 – refizesse o demonstrativo de débito considerando as declarações de que trata o item 1, devendo ser mantidos os quantitativos relativos aos estoques finais e iniciais de cada dia informados pelo autuado no registro 1300 da EFD à época da ação fiscal.

O autuado, em atendimento à diligência, apresentou manifestação das fls. 100 a 113. Disse que a sobra de 7.216,499 litros de gasolina comum indicada pelo fiscal no dia 03/10/2015 se deveu ao erro de inserção da medição. Alegou que o estoque de abertura desse dia deveria ser de 15.166,00 litros e não de 13.237,77, pois o estoque de fechamento desse mesmo dia deu os mesmos 15.166,00 já que o funcionário responsável pela medição repetiu o fechamento do dia anterior.

Acrescentou que o estoque final de gasolina aditivada do dia 02/10/2015, apontado pelo fiscal, foi de 10.998,00. Alegou que o estoque do início do dia 03/10/2015 deveria ser de 10.369,255 litros e não de 10.998,00 que foi consignado pelo funcionário da empresa em repetição ao estoque final do dia imediatamente anterior. Considerando uma venda de 2.916,44, o volume no final do dia foi de 8.081,56.

O volume final de etanol no dia 02/10/2015 foi apontado pelo fiscal como sendo de 10.251,00 litros. Assim, o estoque de abertura do dia 03/10/2015 deveria ser de 10.251,00 litros e não de 9.099,17. Acrescentou que, como as vendas foram de 2.710,81, o volume final seria de 7.540,19.

Destacou que também no dia 02/10/2015, o fiscal apontou como estoque final de óleo diesel a quantidade de 7.132,00. Assim, o estoque do início do dia 03/10/2015 deveria ser de 7.132,00 litros e não de 6.266,51. Afirmou que ao final do dia 03/10/2015 o funcionário da empresa repetiu o saldo final do dia anterior de 7.132,00. Concluiu que, com o estoque inicial de 7.132,00, tendo sido vendido 1.321,46 litros, o estoque final do dia seria de 5.810,54.

Ressaltou, portanto, que no estoque final do dia 03/10/2015 o funcionário da empresa preencheu o LMC de todos os combustíveis repetindo o estoque final do dia anterior.

Acrescentou que no dia 06/10/2015 o LMC indicou uma sobra de 7.475,69 que já havia sido corrigida no respectivo livro antes da ação fiscal. Disse que inicialmente foi enviado à SEFAZ informação de que o estoque de abertura de gasolina comum do dia 05/10/2015 era de 16.180,00 litros, na realidade era de 21.700,00. Após o recebimento de 10.000,00, o estoque final informado foi de 26.180,00. Assim, no dia 06/10/2015, em lugar do estoque final equivocado do dia 06/10/2015 de 7.475,69, teve uma falta de 26,31 litros. Apresentou diferenças semelhantes nos dias 07 e 21/10/2015.

Disse que a nota fiscal nº 133801, de 05/10/2015, foi inserida no LMC no dia 05/10/2015, mas ocorreu de fato no dia 06/10/2015, justificando a falta encontrada no dia 05/10/2015.

Apontou, ainda, erro na soma do estoque final da gasolina comum do dia 16/06/2016 em que o estoque inicial e as entradas totalizaram 19.109,00 litros e as vendas foram de 6.921,27, resultando num estoque escritural de 12.187,73, mas com uma medição de fechamento de 13.664,00, o que gerou uma sobra de 1.476,27 e não de 2.424,10, como indicado na autuação. Concluiu que o sistema da SEFAZ é falho e sugeriu uma auditoria em todas as datas. Apontou erro semelhante no dia 25/10/2019.

Explicou que no dia 26/06/2017 o LMC indicou sobra de 3.507,04 litros de gasolina comum porque no dia anterior recebeu um caminhão com 30.000,00 litros que não foram totalmente descarregado no tanque, pois a sua capacidade era também de 30.000 litros.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 130 e 131. Destacou que o autuado foi intimado

para cumprir o estabelecido na diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, mas não apresentou declaração acerca das datas de entrada e saída de combustíveis em cada período de apuração. Ressaltou que apenas em relação à entrada de gasolina aditivada em 05/10/2015 e a de gasolina comum em 25/05/2017 foi trazido informações pertinentes à diligência.

Lembrou que não há provas nos autos de que os livros que retificaram o LMC foram produzidos antes da ação fiscal e que não foram apresentadas provas de que os registros da EFD estariam incorretos. Destacou que o autuado também não trouxe qualquer documentação capaz de provar os erros na indicação do estoque final em dias consecutivos.

Afirmou que o estoque de fechamento de gasolina comum do dia 04/10/2015 foi de 16.180 litros, sendo, consequentemente, o mesmo inicial do dia 05/10/2015. Alertou para o fato do autuado não trazer nenhum documento comprobatório acerca do estoque inicial da gasolina comum do dia 21/10/2015.

Disse que a alegada falta de descarregamento da gasolina aditivada do dia 05/10/2015 por falta de espaço no tanque não se sustenta, pois o estoque de fechamento foi de 4.562 litros. Garantiu que os erros apontados pelo autuado como sendo do sistema da SEFAZ na apuração do dia 16/06/2016 não procedem, pois as informações foram extraídas da EFD do contribuinte. Concluiu que nos dias 16/06/2016 e 25/10/2019 aconteceu ganho num tanque e perda no outro.

Concluiu dizendo que o suposto descarregamento em dois dias seguidos, relativo à entrada do dia 25/06/2017, não foi devidamente comprovado nos autos. Por fim, disse que refez os demonstrativos requeridos na diligência fiscal, conforme documentos das fls. 132 a 139.

A 1ª junta de julgamento fiscal deliberou pela conversão do processo em nova diligência para que o autuado fosse intimado para receber cópia da informação fiscal e dos demonstrativos acostados aos autos das fls. 130 a 139.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 151 a 160. Destacou que o autuante se baseou em informações equivocadas prestadas pelo autuado no LMC que depois foi retificado, mas não entregue à SEFAZ. Reiterou o pedido de diligência para que seja realizada nova auditoria utilizando o LMC retificado.

Alegou que até o final de 2019 toda a fiscalização era feita sobre os livros físicos e que, por isso, esqueceu de enviar as retificações da EFD via internet. Entende como desnecessária a autorização do fisco para proceder a retificação e que isso não modifica a realidade de que a escrita fiscal física é a correta.

Lembrou que a 1ª Junta de Julgamento Fiscal já admitiu no julgamento do Auto de Infração nº 2691380115193 que os livros físicos fossem considerados na apuração da infração, desde que apresentados laudo pericial, elaborado por perita habilitada junto ao Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, atestando que foram confeccionados antes da ação fiscal. Requereu autorização para buscar idêntico laudo pericial para solução da presente lide.

Ressaltou que o trabalho fiscal extrai do sistema os dias em que há sobra de combustível, mas despreza os dias em que há falta, bem como as compras e as vendas. Alegou que não haveria omissão de entradas de mercadorias se tivesse sido adotado qualquer das sistemáticas previstas na Portaria nº 445/98 e que o total dos combustíveis que entraram no estabelecimento durante o ano sempre foi maior do que o comercializado, conforme dados às fls. 156 e 157. Concluiu que a omissão somente estaria caracterizada se houvesse mais saída do que entrada.

Disse que o método trazido pelo autuante já foi declarado inconstitucional, conforme sentença das fls. 162 a 166. Destacou que o autuante reduziu na informação fiscal a suposta omissão de entrada em 50%, sem explicar o motivo.

O autuante apresentou nova informação fiscal das fls. 180 a 182. Alegou que o LMC retificado não pode fazer prova contra a EFD. Explicou que era necessário que o autuado trouxesse documentação que comprovasse a incorreção dos lançamentos apresentados na EFD. Ressaltou

que o trabalho fiscal se baseou unicamente nas informações prestadas pelo próprio autuado.

Destacou que em postos de combustíveis a rotação dos combustíveis é rápida, tornando um levantamento anual totalmente ineficaz. Confirmou que a apuração não se fundamenta em presunção, mas numa conta baseada em informações do contribuinte em que se prova a omissão de entradas.

Considerando que na sessão de julgamento o autuante revelou que efetivamente procedeu uma revisão no lançamento referente às infrações 01 e 02 que não constava nos autos, mas que foram recebidas pelo autuado, e considerando que também não foram declaradas as motivações que culminaram com a referida redução da exigência fiscal, a 1ª junta de julgamento fiscal, deliberou pela conversão do processo em diligência para que o AUTUANTE produzisse nova informação fiscal explicando as motivações das reduções efetivamente realizadas nos demonstrativos das infrações 01 e 02 por ocasião da apresentação da informação fiscal decorrente da diligência requerida pela junta de julgamento à fl. 93 e que anexasse aos autos os novos demonstrativos produzidos, incluindo demonstrativo sintético com a totalização do imposto devido em cada infração.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 195 e 196. Disse que refez o demonstrativo de omissões de entradas nos termos do item 2 da diligência da folha 93 e o demonstrativo de débito atendendo os itens 2 e 3 da diligência, detalhando os quantitativos do estoque inicial e das entradas do dia que compõem a coluna referente ao volume disponível, além de acrescentar coluna com o quantitativo referente ao estoque final e considerar as correções indicadas pelo autuado. Anexou os novos demonstrativos em CD à fl. 197.

VOTO

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

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o 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 da infração 01 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.

Rejeito o pedido de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, com suposto fundamento na Portaria nº 445/98 e por não ter sido considerado o LMC retificado, configurando suposto cerceamento de defesa. A comunicação acerca de retificação do LMC 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. Logo, não pode ser alegado cerceamento de defesa quando foi concedido ao autuado o prazo de 60 dias após a lavratura do auto de infração para apresentação das motivações que justificariam as supostas retificações posteriormente processadas no LMC.

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, 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.

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.

Não procede a alegação do autuado de que o presente procedimento fiscal não possui base legal. 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, conseqüentemente, 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 reforça a conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.

A falta de formalização para requerer documentos ou livros fiscais não implica que eles não tenham sido analisados. Toda a escrituração fiscal é hoje digital, devendo o contribuinte enviá-la à SEFAZ mensalmente, não sendo necessário qualquer requerimento ao autuado para ter acesso a toda escrituração fiscal.

Em relação à medição dos tanques, entendo que é admissível que ocorram equívocos na coleta de dados realizada por uma pessoa. O que não é admissível é que esses equívocos ocorram reiteradamente durante anos. Aliás, merecem mais confiança as medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco do que relatório com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

O autuado não trouxe qualquer informação objetiva no sentido de atender ao requerido na diligência fiscal anexada à fl. 93, indicando possíveis datas de entrada e saída de combustíveis em cada período de apuração que pudessem alterar o resultado encontrado na ação fiscal. As informações trazidas buscaram apenas justificar as supostas inconsistências existentes na EFD que resultaram na omissão de entradas, encontrada, porém, sem qualquer documentação comprobatória das alegações.

De acordo com o relatório das fls. 12 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 dos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de

variação volumétrica nas medições registradas em vários dias dos meses de março, abril, maio, agosto e outubro (fl. 12). No dia 03/10/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 13.237,776 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 7.459,902 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 13.237,776 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 7.459,902 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 fls. 08 e 09.

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 da infração 02.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD com perdas registradas em dias anteriores ou posteriores ao das sobras. 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, como dito, na infração 02.

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.

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF, como requerido pelo autuado. Primeiro porque o referido dispositivo já se encontra revogado e segundo porque somente se aplicava em relação às multas impostas por descumprimento de obrigação acessória.

Indefiro o pedido de revisão fiscal para análise da documentação apresentada e da contabilidade da empresa. Novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração sem as devidas explicações e comprovações que motivaram as retificações não justificam a sua consideração. As respostas aos questionamentos apresentados estão presentes no processo, não sendo necessária diligência para isso.

Indefiro, também, o pedido para que o autuado fosse autorizado a buscar laudo pericial semelhante ao eventualmente requerido em sessão de julgamento anterior sobre outro auto de infração. Não foram trazidos aos autos elementos suficientes que pudessem comprovar os supostos erros na EFD apresentada. Os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. A alegação do autuado que retificou seu LMC não enseja também tal medida, uma vez que novas declarações apresentadas após a lavratura do auto de infração não justificam a sua consideração.

A decisão judicial trazida pelo autuado das fls. 162 a 166 se fundamenta em situação que não se coaduna com a realidade dos fatos trazidos neste auto de infração. A presente cobrança não decorre de uma omissão de combustível decorrente de variação volumétrica causada por questões de temperatura. A omissão encontrada apenas não pode ser atribuída a uma variação volumétrica decorrente de variação da temperatura devido ao elevado percentual encontrado sobre o volume disponível, bem acima do limite estabelecido em portaria, indicado com base em determinação da ANP.

Entretanto, em atendimento à diligência da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuante detalhou os quantitativos do estoque inicial e das entradas do dia que compõem a coluna referente ao volume disponível, acrescentou coluna com o quantitativo referente ao estoque final e considerou as correções indicadas pelo autuado, resultando em novos relatórios de omissão de saída, conforme documentos das fls. 136 a 139, com redução dos quantitativos em alguns meses.

Em atendimento à nova diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuante trouxe

aos autos os demonstrativos de débito baseados nos novos relatórios de omissão de saída constantes das fls. 136 a 139, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 28.494,19, conforme planilha à fl. 195 (verso) e 196. Infração 01 subsistente em parte.

A infração 02 trata da consequente exigência do imposto por antecipação tributária decorrente do imposto exigido por solidariedade de que trata a infração 01. O autuante calculou o custo médio de cada produto no último mês de aquisição de cada ano para apuração da base de cálculo do imposto devido relativo ao imposto devido por solidariedade, repetindo os cálculos já apresentados nos demonstrativos retificados da infração 01. O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto desta infração. O débito do imposto foi calculado obedecendo ao disposto na nova redação do art. 23, § 6º, da Lei nº 7.014/96 que não admite que a base de cálculo do imposto a ser pago a título de antecipação seja inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, sendo no presente caso o PMPF.

Desse modo, confirmo a subsistência em parte da infração 02, decorrente da retificação dos valores das omissões de entrada calculadas na infração 01, ficando reduzida para R\$ 4.284,57, conforme planilha à fl. 196. Ademais, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em relação às infrações 03, 04 e 05, ficou confirmado que o autuado não escriturou diversas notas relacionadas nos demonstrativos das fls. 25 a 32. O suposto registro de notas fiscais no LMC não exime o autuado da sua escrituração no registro de entradas.

Porém, procede a alegação do autuado da não obrigatoriedade de escrituração das notas fiscais nº 179102 e 1139, indicadas na infração 04, e das notas fiscais nº 223289, 1446, 245789, 1649, 267573 e 1784, indicadas na infração 05, pois tratam-se de notas fiscais emitidas pela empresa Ipiranga Produtos de Petróleo S/A referentes a vendas e retornos de mercadorias que não foram efetivamente entregues ao destinatário, conforme consulta dos documentos fiscais através da chave de acesso indicada à fl. 58.

Desse modo, fica a infração 03 totalmente subsistente.

A infração 04 fica reduzida para R\$ 1.541,72, ficando retificado de R\$ 1.170,43 para R\$ 21,54 o valor histórico exigido na data de ocorrência de 31/03/2017.

Fica a infração 05 reduzida para R\$ 4.205,33, em decorrência da redução da exigência fiscal relativa às seguintes datas de ocorrência:

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
30/04/2018	4,86
30/11/2018	3,40
31/07/2019	42,88

Impossível a aplicação do disposto no art. 158 do RPAF e no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, visando a redução da multa aplicada nas infrações 03, 04 e 05. Os referidos dispositivos foram revogados pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, e pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, respectivamente. A aplicação da redução das multas possuía efeitos no ato do julgamento, não estando vinculada aos fatos geradores, mas aos efetivos atos de julgamento. A sua aplicação não se constituía em direito líquido e certo do contribuinte autuado, mas em possibilidade de redução de acordo com as circunstâncias em que foi detectada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0003/20-4, lavrado

contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 32.778,76**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 28.494,19 e de 60% sobre R\$ 4.284,57, previstas no art. 42, incisos III “d” e II “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais e de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 6.680,76**, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR