

A. I. N° - 281231.0016/19-9
AUTUADO - MAXX POSTO III LTDA.
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO e LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM - DAT SUL - INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/07/2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0175-06/23-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; necessidade de apuração antecedente da parcela descrita no art. 10, I “a” da Portaria 445/98; impropriedade do método aplicado; inaplicabilidade da presunção legal alegadamente utilizada; 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. Diligências realizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado no dia 26/12/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 217.472,52, 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 por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP – registrada no LMC/registro 1300 da EFD (ocorrências de 30 de outubro de 2019).

O sujeito passivo ingressa com defesa às fls. 23 a 60, na qual fornece endereço para correspondências processuais. Preliminarmente, suscita a invalidade do procedimento.

Embora o auditor tenha fundamentado a exigência no art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98 (dispositivo incluído pela Portaria 159/19), o correto seria a indicação do art. 10, I, “b” do mesmo Diploma, que trata da omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido.

Para que se possa cobrar a parcela de ICMS descrita no inciso I, “b” da Portaria 445/98, com a redação dada pela Portaria 159/19, necessário se torna, de forma antecedente, que se faça a apuração, por meio do levantamento quantitativo de estoques, da parcela definida na alínea “a” do inciso I do mesmo artigo. O lançamento da parte que se pretende cobrar, portanto, depende da existência da parcela que lhe antecede e de sua regular apuração. Por via conexa, não se pode simplesmente “cobrar o acessório sem o principal”, como também a norma não permite a utilização, diretamente, da variação volumétrica.

Exige-se, sim, que o excesso na variação volumétrica seja demonstrado via auditoria de estoques, para depois, com base na cobrança do ICMS que seria devido por responsabilidade solidária, se cobrar o imposto pertinente ao valor acrescido.

Em seguida, transcreve o art. 7º da citada Portaria, segundo o qual:

“Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato – omissão de entradas – e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I – em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorreu na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II – a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV)”.

O Fisco elegeu os ganhos diários como elementos componentes da apuração e efetuou totalizações, das quais deduziu o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigido à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em exercícios fechados.

Apesar de a acusação ser de que o autuado teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas, a apuração foi realizada com fulcro em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte do contribuinte.

Os autuantes utilizaram apenas um dos dados registrados no LMC (ganho), pinçando apenas a parte da escrituração que entenderam ser a conveniente.

Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como, por exemplo, através da entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que restaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor.

Esta posição, já homologada pelo CONSEF, consoante os Acórdãos que reproduz, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/02, que, nos seus itens 1 e 2, expressamente determina:

“1- Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização”.

A Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no ar. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, deixando claro, na sua exposição de motivos, que a orientação decorreu das:

“reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ ou sujeitas ao regime de substituição tributária”.

E foi ainda mais adiante, determinando que, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte são integralmente isentas, não tributáveis e/ ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Prossegue:

“No caso em lide a norma impede que seja feita a cobrança por presunção, dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. A determinação normativa é no sentido da aplicação de outros roteiros de fiscalização (contábeis, por exemplo), pois é sabido que o setor de varejo de combustíveis trabalha exclusivamente com produtos submetidos ao regime de substituição tributária. Ainda que assim não fosse, haveria que ser aplicada a determinação da proporcionalidade, aniquilando os valores lançados como devidos (...)”.

Como consta dos demonstrativos apresentados com o Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Pugna, portanto, pela inaplicabilidade da apuração com base apenas nos ganhos registrados no LMC.

A planilha VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA está dividida em três colunas, cujos títulos são:

I. DILATAÇÃO: $D=1,114\% \times VOL_DISP$;

II. ERRO NA MEDIÇÃO: $E=0,5\% \times VOL_SAIDAS$;

III. TOTAL ACEITÁVEL: $F=Dilatação + Erro na Medição$.

Com os resultados dos três itens acima calculados, obteve-se o valor denominado GANHO EXCESSIVO, que corresponde exatamente à diferença entre VAL_AJ_GANHO e TOTAL ACEITÁVEL.

O montante correspondente ao GANHO EXCESSIVO serviu de base para o cálculo do imposto exigido. Estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias em que foram detectados os ganhos.

Entende que o lançamento decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível, pois não ficaram comprovados os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável.

Ressalta, ainda, que a Portaria 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar, criando método de apuração e, assim, prejudicando o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no Auto de Infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada.

Inclusive:

“Olhando pelo lado da multa aplicável, temos mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item 1 do inciso I, “a”, que “a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III, “g”)” (destacamos). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma

regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta, e não comprovada, infração”.

No mérito, afirmando ter cometido erros ao escriturar o LMC, diz ser evidente que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (inconsistentes), declarados na sua EFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

No presente caso, haveria que se aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “*receitas omitidas*”, do que resultaria a improcedência da cobrança.

Protesta pela produção de provas, inclusive a realização de revisão/diligência por fiscal estranho ao feito, e pugna pela nulidade ou improcedência da autuação.

Na Informação Fiscal, de fls. 69 a 78, o autuante aduz que o imposto por solidariedade (penúltima coluna do demonstrativo de fl. 05) foi objeto de dedução no presente AI (Auto de Infração) e de lançamento em outro AI, de nº 281231.0017/19-5.

Não concorda com a argumentação defensiva de que houve erro na capitulação legal, pois o que se está a exigir no presente ato é o ICMS próprio, em relação ao qual não há utilização de MVA (Margem de Valor Adicionado) para apuração da base de cálculo, mas sim do PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final), nos termos do art. 23, § 6º da Lei 7.014/96.

Salienta que a auditoria de estoques tradicional não seria convenientemente utilizável ou conclusiva no presente caso, dadas as peculiaridades da atividade econômica do sujeito passivo, na qual ocorrem variações volumétricas dos itens inventariados, razão por que foi editado o art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Relativamente à suposta indeterminação da infração e do montante que se tem como devido, todos os elementos informadores da obrigação tributária foram colacionados aos autos, em meios físico e digital (fls. 05 a 19). As informações constantes do levantamento de fls. 06 a 18 foram extraídas do livro LMC do próprio autuado.

Quanto à alegação de que as perdas não foram consideradas, “*da leitura do texto legal [art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98], constata-se que isso não está incluído no procedimento a ser observado pelos auditores fiscais*”.

No que concerne à aplicação do referido dispositivo no tempo, sustenta que “*o contribuinte não estava autorizado antes da alteração na legislação em questão a registrar ganhos de volume em decorrência de índices aleatórios, irrealis*”.

Pugna pela procedência da autuação.

Às fls. 81/82, os autos foram convertidos em diligência para que os autuantes: (i) explicassem como se chegou ao índice de 1,8387% e de que forma ele foi usado no levantamento; (ii) detalhassem, ponto a ponto, a metodologia adotada; e (iii) esclarecessem se foi considerada a capacidade de armazenamento de combustíveis do fiscalizado (tancagem).

Naquela oportunidade, solicitou-se Parecer Jurídico da PGE/PROFIS.

Na Informação Fiscal de fls. 87/88, um dos auditores esclarece que o levantamento fiscal teve como ponto de partida as informações prestadas na EFD, mais especificamente, no LMC, que deve conter as informações diárias relativas a cada espécie de combustível, como o estoque armazenado, as entradas, os volumes disponíveis, as saídas, os ganhos por dilatação térmica e os inventários no final de cada dia.

Após a apuração do limite de ganho permitido houve o confronto com os ganhos informados pelo fiscalizado e das diferenças foram calculadas as entradas omitidas, as quais, multiplicadas pelo PMPF vigente em cada data, resultou nos valores exigidos.

À fl. 89, na segunda diligência, o PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS, para a emissão de Parecer Jurídico.

No opinativo de fls. 93 a 100 (frente e verso), da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, a Procuradoria Geral do Estado assinala que a Portaria 445/98 contém norma interna orientadora dos agentes fiscais na realização de levantamentos quantitativos de estoques.

Além disso, não há presunção, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua EFD, que aponta para a existência de combustíveis nos estoques desacompanhados de documentos fiscais.

Quando a Portaria quis indicar uma presunção, o fez expressamente no art. 11.

Por legitimarem o alcance de procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos de estoques, as Portarias 159/19 e 001/2020, que modificaram a de nº 445/98, possuem efeitos retroativos às respectivas datas das publicações.

Acrescenta que a retroação das normas se impõe, haja vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida em que possibilitam a aceitação de perdas nas operações mercantis, como fatos imanescentes ao processo.

À fl. 112, o PAF foi convertido em nova diligência, para que o contribuinte pudesse se manifestar, com a reabertura do prazo de 60 (sessenta) dias.

Em nova manifestação, de fls. 117 a 128, o defendente sustenta a JJF solicitou, conforme o teor da fl. 81, cuja diligência foi renovada à fl. 112, que os auditores observassem três pontos. Todavia, se manifestaram de forma bastante sucinta e declararam expressamente que *“não foi considerada a capacidade de armazenamento de combustíveis do sujeito passivo”*.

Essa falha, por si só, demonstra a fragilidade e nulidade do lançamento, por insegurança na apuração das quantidades, devendo ser ressaltado que nenhuma investigação aprofundada foi realizada, inclusive no sentido da totalização das vendas realizadas, para que fossem comparadas com as compras e, assim, se certificasse se a Autuada *“vendeu mais do que comprou”*.

Com relação ao Parecer da PGE, a despeito de ter sido apresentado de forma incompleta, não reflete a legalidade, nem a mais recente posição adotada pelo órgão. Isso porque a Procuradoria, em processo judicial decorrente de autuação semelhante, já assimilou decisão emanada do Tribunal de Justiça da Bahia, que por sua vez declarou a ilegalidade das autuações fundadas na Portaria nº 159/19.

Após colacionar jurisprudência, diz ser possível constatar não adquiriu mercadorias sem documentação fiscal. Não foi feito qualquer levantamento; nenhum documento foi examinado; não se atentou, sequer, para os demais dados existentes na EFD, notadamente nos *“REGISTROS 1310 e 1320”*.

As saídas são lançadas, diariamente, no Registro 1300, desdobradas por tanque no Registro 1310 e por bico, no Registro 1320. Se tudo que vendeu se encontra nos Registros 1300, 1310 e 1320, uma ação fiscal isenta deveria levantar esses totais.

Apesar de dispor de todos os dados necessários para uma regular auditoria, para conferir se ocorreu omissão de vendas, a autuação se apega a uma só informação (Campo 10, do Registro 1300), incompatível com os demais dados e documentos disponíveis, em quantidades e valores (o que pode ser auferido através da escrita contábil e até mesmos das DMAS).

Aplicou-se, com relação à infração 01, a multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96. Entretanto, a infração apontada se refere à *“falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo”*, situação que se enquadra no art. 42, inciso II, “d” da Lei nº 7.014/96 (60%).

Em outra informação fiscal, de fls. 139 a 141, um dos fiscais reitera o que já havia argumentado nas suas intervenções processuais anteriores.

VOTO

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: inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa 56/07); 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.

Com efeito, 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 subsidiariedade, 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, nas informações fiscais e nas manifestações.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de uma terceira 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 de maneira vaga 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 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 próprio, 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).

Cumpr, 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 própria 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 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 própria pelo pagamento do imposto por antecipação tributária.

Diante de tais considerações, reitero que são incapazes de elidir a imputação as alegações relativas à premissa de que se está a tratar de presunção legal de omissão de receitas anteriores e todas as demais suscitadas pelo defendente para pretender a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração (inexistência da infração relativa ao imposto devido por responsabilidade solidária; erro no enquadramento legal; impropriedade metodológica; inaplicabilidade de presunção legal; necessidade de aplicação da proporcionalidade entre operações tributáveis e não tributáveis (uma vez que se estaria a tratar de presunção, dever-se-ia observar a Instrução Normativa 56/07); 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).

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.

De acordo com o art. 10 da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

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.

Infração caracterizada.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/99.

A penalidade, corretamente cominada, é aquela de que trata o art. 42, III, “d” da Lei 7.014/96, segundo o qual aplica-se o percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de entradas de mercadorias ou bens não registrados.

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 **281231.0016/19-9**, lavrado contra **MAXX POSTO III LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do ICMS no valor de **R\$ 217.472,52**, 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, 21 de junho de 2023

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR