

PROCESSO - A. I. N° 269138.0017/23-0
RECORRENTE - AMAZON COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6^a JJF n° 0273-06/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/03/2024

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0085-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. Registrados ganhos volumétricos registrados pelo Autuado no LMC/Registro 1.300 da EFD acima dos índices admitidos pela ANP, não decorrentes de dilatação térmica. Os ganhos registrados, fora dos limites admitidos, não podem ser compensados com perdas registradas em outros dias para efeito de descaracterização da infração. Os demonstrativos foram devidamente entregues ao Autuado e refletem com clareza a apuração do imposto devido. Infração 01 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. VERIFICAÇÃO DE GANHOS VOLUMÉTRICOS REGISTRADOS NO LMC/REGISTRO 1.300 DA EFD ACIMA DOS ÍNDICES ADMITIDOS PELA ANP. Exigência fiscal relativa à antecipação tributária, vinculada à Infração 01 que exigiu o ICMS por solidariedade em omissão de entradas de mercadorias. Infração 02 subsistente. Retificada a aplicação da multa para a prevista na alínea “d”, do inciso II, do Art. 42 da Lei n° 7.014/96, reduzindo o seu percentual de 100% para 60%. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/05/2023, no valor de R\$ 915.096,25, em razão das seguintes irregularidades:

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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2019 a 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 792.682,06, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d”, da Lei n° 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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 122.414,19, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei n° 7.014/96.*

A 6^a JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0273-06/23-VD (fls. 114 a 130), com base no voto a seguir transscrito:

“Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade, por falta de assinatura e saneamento da peça inaugural do lançamento, não merece acolhida, pois o exame dos autos revela que, diferentemente do que alega o

contribuinte, o auto de infração se encontra assinado e devidamente saneado, pelo Supervisor, e vistado, pelo Inspetor Fazendário, conforme folha 03 (verso) e folha 01, respectivamente.

A imagem do documento, acostada à folha 66 do processo, refere-se à cópia do auto de infração, sem assinatura, encaminhada, pelos Correios, ao contribuinte, somente para efeito de cientificação acerca da existência do processo original, em tramitação na repartição fazendária. Não há, todavia, qualquer vício a macular o processo em curso e ora em julgamento.

Quanto à alegação de nulidade por falta de intimação para retificação da EFD, tal iniciativa não elide a presente autuação, pois se trata de informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Ademais o dispositivo legal reivindicado (art. 247, § 4º da Lei 7.014/96) já não mais se encontrava em vigor quando da lavratura do presente auto de infração (11/12/2019), motivo pelo qual não poderia representar um óbice à presente exigência, naquela data. Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF/99.

No mérito, trata-se de duas infrações distintas, descritas da forma abaixo.

Infração 01 - 004.007.001: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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.

Infração 02 – 004.007.002: 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.

Considerando que ambos os ilícitos decorreram de um único procedimento de auditoria, que teve por resultado a apuração de omissões de entradas, julgo-os de forma conjunta, acompanhando o tratamento dado pela petição impugnatória. É o que passo a fazer nas linhas que seguem. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os registros diários da EFD contêm erros, o que invalida a presunção em que se baseou o lançamento fiscal.

Inicialmente, é importante ressaltar que a autuação nada tem a ver com "presunções", mas com a constatação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal respectiva, conforme consta da descrição das condutas autuadas, na peça inaugural do lançamento, acima transcritas.

De fato, a presunção referida na lei tem como pressuposto a existência de operações de saídas anteriores, em face das quais a empresa obteve receitas não registradas, fonte para a aquisição dessas mercadorias sem registro. No caso dos autos, a cobrança do imposto decorre da responsabilidade tributária associada ao imposto que deixou de ser recolhido pelo fato de que a autuada comprou combustíveis sem nota fiscal, o que autoriza o estado a lhe exigir o ICMS-Normal (Infração 01), por responsabilidade solidária, e o ICMS-ST, devido nas operações subsequentes, utilizando-se o PMPF para calcular o valor acrescido.

As diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as leis da física, incompatível com as margens previstas na Portaria DNC 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada.

Quanto à alegação de que os seus registros contêm erros, soa inverossímil, pois o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

"Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa"

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode constatar entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em

desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($EI+C-S=Ef$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a escriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:

I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;

II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).

Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos).

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transscrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação. Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tanta erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III do art. 4º da Portaria DNC citada. Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Nada impede, todavia, que a Recorrente possa exercer o seu direito de defesa e apresentar os documentos que deram base aos seus registros contábeis, revelando que as diferenças apuradas decorrem, de fato, de equívocos do seu corpo funcional. Não houve, contudo, qualquer iniciativa neste sentido, até a presente fase processual.

Registre-se, por derradeiro, que o eventual registro de notas fiscais de entradas em quantidades superiores às vendas não é suficiente, em si mesmo, para afastar a presente acusação fiscal, pois o que pesa sobre o contribuinte é o desequilíbrio na equação básica do levantamento quantitativo de estoques, onde se verificou que as compras mais o estoque inicial revelaram-se inferiores às vendas somadas ao estoque final, em cada um dos dias indicados na auditoria. São esses fatos que precisam ser contraditados pela defesa empresarial.

Frise-se que, diferentemente do que alega a empresa, a autoridade fiscal não alterou o LMC com informações próprias, mas apenas fez as correções necessárias, em prol do contribuinte, com vistas a sanar as contradições constatadas. Não houve, todavia, como dito em sua informação fiscal, manejo dos dados com dados próprios, apenas eventuais retificações de datas de entrada, informações devidamente anotadas em células coloridas em rosa. Assim, fácil se torna, ao Sujeito Passivo, apontar equívocos pontuais que lhe tenham sido eventualmente prejudiciais, o que não ocorreu.

Quanto à alegação de que o autuante ignorou as perdas diárias, conforme já destacado, por força da apuração diária dos estoques, os saldos de um dia não se comunicam com o saldo do dia seguinte, vez que se trata de medições distintas da quantidade de combustível no tanque. Eventuais erros na medição de um determinado dia, portanto, refletem-se na apuração da diferença, quando da apuração do estoque final, momento a partir do qual inicia-se uma nova contagem. Não há porque compensar perdas com ganhos, em dias distintos.

Exatamente por isso, não faz sentido proceder-se a apurações acumuladas mensais, como pleiteia o Sujeito Passivo, pois os eventuais ingressos, sem nota fiscal explicativa, possuem expressão própria, à luz do quanto prevê a Portaria 445/98, cujo art. 10, parágrafo único assim dispõe.

"Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

...
Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)."

Da mesma forma, não somente a apuração diária encontra respaldo na legislação, mas igualmente a base de cálculo utilizada pelo fisco foi adequadamente mensurada, pois observou o custo médio, nos termos do art. 23-A, inciso II, alínea "a" da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

"Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

...
II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

..."

Por fim, quanto à multa aplicada, relativamente à Infração 02 (Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMFP, ...) noto que possui razão o Sujeito Passivo, pois a Portaria 445/98 orienta que, nessa hipótese, seja aplicada a multa de 60%, conforme art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, conforme se extraí do texto abaixo.

"Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

...
b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96) (grifos acrescidos);

..."

Assim, reduzo a multa aplicada, na Infração 02, para 60%.

Diante do exposto, julgo Procedente em Parte o auto de infração."

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 145 a 157 - verso), nos termos do Art. 169, I, "b" do RPAF/99, no qual, após apresentar uma breve síntese, reiterou os seguintes argumentos já esposados em sua Defesa:

- 1) nulidade da autuação por descumprimento dos procedimentos formais obrigatórios, com ofensa do Art. 142 do CTN e dos Arts. 15, 28 e 39, IX do RPAF/99, em razão da falta de assinatura e de visto na via do Auto de Infração e dos demonstrativos que lhe foi entregue, comprometendo a validade do ato administrativo de lançamento e de intimação.
- 2) nulidade da autuação pela falta de prévia intimação para que fossem sanadas irregularidades e efetuar a entrega dos arquivos magnéticos sem inconsistências e completos, violando os Arts. 247, § 4º (vigente à época dos fatos até 11/2019), e 251, § 2º, do RICMS/12, a Instrução Normativa nº 55/14, o Art. 142 do CTN, o Art. 130 do Código Tributário Estadual, os Arts. 2º, 18 e 41 do RPAF/99 e a Portaria nº 445/98.
- 3) nulidade ou improcedência da autuação em razão do seu embasamento em presunção de ocorrência do fato gerador sem a mínima comprovação da hipótese legal, mas em erros escriturais no registro 1.300, insuficiente para justificar a acusação, já que a inferência de

ganhos de combustível foi baseada em um levantamento parcial e impreciso dos estoques, ignorando fatores críticos como estoques inicial e final, variações diárias e perdas, tendo o Autuante alterado as datas de registro de várias notas fiscais de entrada, com base nas quais foram identificados supostos ganhos de combustíveis. Resumiu o tópico com as seguintes afirmações:

1. *Presunção Irregular: Ficou demonstrado que a presunção do fato gerador, fundamental para a validação do lançamento fiscal, foi realizada mínimos elementos probatórios. Tal fato coloca em xeque a legalidade e legitimidade do lançamento fiscal. A presunção executada pelo autuante não está em conformidade com a estipulada no § 4º, art. 4º da Lei 7.014/96.*
2. *Análise Incompleta: O autuante não realizou uma análise completa e abrangente das entrada e saída, registros diários e mensais, volume total das perdas e dos ganhos, bem como o estoque inicial e final. Além disso, foram realizadas correções nas datas de notas fiscais de entrada apenas em alguns dias específicos, e não durante todo o período fiscalizado. Essa abordagem compromete a precisão e confiabilidade da informação utilizada, especialmente em relação aos valores dos estoques de abertura dos períodos anteriores, que não foram corrigidos.*
3. *Desconformidade com Normas e Procedimentos: A metodologia empregada pelo autuante para apurar a suposta irregularidade não está em conformidade com a NBR 13787, a Portaria DNC nº 26, a Resolução ANP nº 23 e a Portaria 445/98. Estes regulamentos estabelecem claramente os procedimentos para a análise e controle de estoques de combustíveis, que foram negligenciados pelo autuante. No presente caso, há uma flagrante atuação fora dos limites legais, com imputação de um fato não previsto em lei e não sustentado por provas concretas, ou seja, sem evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas. Também não foram cumpridos os requisitos legais exigidos para o lançamento (art. 142 do CTN), o que compromete a certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal.*
4. *Imprecisão e Insuficiência de Provas da Infração: O Demonstrativo de Omissão de Entradas de Combustíveis, que fundamenta o lançamento fiscal, foi elaborado com base na versão corrigida pelo próprio autuante do registro 1300 da EFD da Autuada. Os ganhos de combustíveis apontados no presente lançamento são resultados das informações extraídas exclusivamente desse documento elaborado durante a ação fiscal. Em razão disto é impossível determinar com certeza e segurança se houve, de fato, ganho de combustível/entrada de mercadoria sem nota fiscal.*
5. *Desconsideração de Volumes de Entradas, Saídas e de Perdas e Ganhos: Com base no registro 1300 original da Autuada, observa-se que as entradas são superiores às saídas, e que as perdas superam os ganhos. Esse fato, por si só, elimina completamente a presunção de existência de ganho de combustível e, consequentemente, de omissão de entradas de mercadoria sem nota fiscal.*
4. não incidência de ICMS sobre variação volumétrica de combustíveis, tendo em vista o precedente jurisprudencial do STJ, tendo a Decisão recorrida se omitido em abordar esta questão, falhando em considerar um aspecto jurídico relevante e essencial para o julgamento justo e adequado.
5. ocorrência de um erro substancial na determinação da base de cálculo do ICMS, tendo sido utilizado o cálculo do custo médio unitário dos combustíveis, realizado com base no Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, durante parte do período autuado e, para uma outra parte do período (exercício 2022 – combustível Gasolina Comum e Aditivada), no entanto, a base de cálculo foi calculada com base na média móvel dos preços médios ao consumidor, apurada em conformidade com o Art. 7º da Lei Complementar nº 192/22, aplicável somente às operações com óleo diesel.
6. necessidade de realização de perícia fiscal em razão de impropriedade na identificação das omissões e de erros na determinação da base de cálculo do ICMS e na aplicação da multa, conforme quesitos que apresentou.

Requeru o acolhimento e provimento do Recurso Voluntário para declarar a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência, bem como a realização de diligência e/ou perícia vez que há grande dúvida e incerteza acerca da exigência, sendo toda a matéria objeto do lançamento altamente controversa.

Reiterou o pedido para que todas as intimações sejam efetuadas para a sua advogada, no endereço que indicou, sob pena de nulidade dos atos processuais.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, 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 1.300 da EFD, nos exercícios de 2019 a 2022.

Informo que todas as intimações são efetuadas na forma do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Inicialmente cabe analisar os diversos pedidos pela nulidade da Decisão recorrida e da autuação.

Da análise das razões recursais, observo que o Autuado suscita preliminares de nulidades quanto:

- 1. à Decisão:** não apreciação da não incidência de ICMS sobre variação volumétrica de combustíveis, tendo em vista o precedente jurisprudencial do STJ.
- 2. ao Auto de Infração:** descumprimento dos procedimentos formais obrigatórios, falta de prévia intimação para que fossem sanadas irregularidades nos arquivos magnéticos, alteração pelo Autuante das datas de registro de várias notas fiscais de entrada, embasamento em presunção de ocorrência do fato gerador sem a mínima comprovação da hipótese legal, mas em erros escriturais no Registro 1.300 da EFD, análise incompleta e não abrangente das entradas, saídas, registros diários e mensais, volume total das perdas e dos ganhos, desconformidade com normas e procedimentos, imprecisão e insuficiência de provas da infração e desconsideração de volumes de entradas, saídas e de perdas e ganhos.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por não enfrentar alegações de defesa, vislumbro que o Acórdão recorrido abordou todas as alegações e considerações pertinentes ao lançamento de ofício, em detalhe, buscando a verdade material e julgamento eficaz da acusação fiscal insita no lançamento de ofício. Entretanto, fatos extrínsecos à imputação ou esclarecidos em consequência de outras observações, obrigatoriamente, não hão de ser citados pela JJF, pois, por conclusão lógica, foram analisados por exclusão àquelas.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia somado ao volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

Foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD), julgado por esta 2ª CJF, que **não se trata de consideração de variação volumétrica por dilatação térmica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD cujas entradas excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica sem qualquer lastro documental**.

Em consequência, a Decisão do STJ citada como paradigma não se aplica ao caso em análise.

Conforme exposto na Decisão recorrida, não assiste razão ao Autuado quanto às alegações de nulidade por descumprimento dos procedimentos formais obrigatórios e que não foi efetuada intimação prévia para que fossem sanadas irregularidades nos arquivos magnéticos.

A cópia do Auto de Infração e seus demonstrativos enviada ao Autuado visa dar pleno conhecimento da autuação e das provas anexadas, sem a necessidade de assinatura do Autuante e do visto do saneador nesta via, enviada via correios, desde que a via original do Processo Administrativo Fiscal esteja cumprindo todas as formalidades elencadas no RPAF/99.

A intimação prévia para regularização da EFD no prazo de 30 (trinta) dias, prevista no § 4º, do Art. 247 do RICMS/12, revogado pelo Decreto nº 19.274/19, com efeitos a partir de 01/11/2019, só era obrigatória quando a EFD não havia sido entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.

No Acórdão CJF nº 0276-11/18, o voto divergente do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes explicitou a diferença entre omissão e inconsistência da EFD, conforme abaixo:

“Por conseguinte, mostra-se necessária a perfeita compreensão das peculiaridades e diferenças entre omissões e divergências (ou inconsistências).

Omissão é o ato ou efeito de não mencionar (algo ou alguém), de deixar de dizer, escrever ou fazer algo, enquanto divergência (ou inconsistência) deve ser interpretada como um conflito, no sentido daquilo que não entra em concordância.

O art. 247, § 4º do Regulamento do ICMS/2012 estatui o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para que o contribuinte envie a EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.

Ocorre que a EFD já havia sido entregue, sem inconsistências, mas com omissões relativas às notas fiscais de saída, pelo que concluo que o sobredito preceptivo regulamentar não se aplica na presente situação. Inconsistências dizem respeito, por exemplo, à desarmonia entre as informações prestadas, o que não ocorreu.”

No caso em tela, restou cristalina a ocorrência de omissões, não inconsistências, das informações dos arquivos magnéticos da EFD, as quais ocorrem quando há informações conflitantes entre os dados do arquivo apresentado.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova a favor e contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido.

Destaco que a acusação fiscal não se 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 a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura mais o volume recebido no dia menos o volume vendido no dia para chegar ao 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/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

O estoque inicial é apurado diariamente através da **medição física da quantidade** de certo combustível no tanque no **início de cada dia**, do qual pode ser acrescido de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no próprio dia 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.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, ditas pelo Autuado como desprezadas no levantamento fiscal, há de esclarecer que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com fase de tributação encerrada, tal constatação de “perdas”, em índice superior ao admitido pela ANP, não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do inofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte, o qual é acrescido do volume recebido no dia e subtraído do volume vendido no dia para achar o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque físico de fechamento.

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice de expansão admitido como normal na legislação estadual de

1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) sobre o volume disponível (estoque no início do dia somado ao volume recebido no dia), 3 (três) vezes superior ao índice de 0,6% (seis décimos por cento) admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela dilatação térmica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme se foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal decorre da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, com o estoque escriturado no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter adquirido combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, bem como por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Resumindo, os valores objeto da autuação se referem às diferenças de estoque que superaram em mais de 3 (três) vezes os índices aceitáveis de variação volumétrica por dilatação térmica aceitas pelas normas técnicas publicadas pela ANP - a Portaria DNC nº 26/92. Portanto, está sobejamente claro que a autuação se refere à falta de registro de entradas de combustíveis, **não se referindo a aumento de volume por dilatação térmica ou qualquer outro processo físico-químico**.

Também não assiste razão ao Autuado no tocante ao argumento de modificação indevida das datas de entrada das notas fiscais registradas no LMC, no que concordo com a Decisão recorrida que afirmou o seguinte:

“Frise-se que, diferentemente do que alega a empresa, a autoridade fiscal não alterou o LMC com informações próprias, mas apenas fez as correções necessárias, em prol do contribuinte, com vistas a sanar as contradições constatadas. Não houve, todavia, como dito em sua informação fiscal, manejo dos dados com dados próprios, apenas eventuais retificações de datas de entrada, informações devidamente anotadas em células coloridas em rosa. Assim, fácil se torna, ao Sujeito Passivo, apontar equívocos pontuais que lhe tenham sido eventualmente prejudiciais, o que não ocorreu.” (grifo nosso)

Não tendo havido prejuízo ao Autuado, não há porque se falar em nulidade.

Sendo assim, afasto as preliminares de nulidade.

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF/99 previu que o pedido de diligência e/ou perícia fiscal poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do Art. 147 do RPAF/99, julgando com base nas provas que se encontram no processo, sem que disso resulte em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Nestes autos, consoante os termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a minha apreciação e a perícia é desnecessária em vista das provas produzidas.

Portanto, indefiro os pedidos de diligência e perícia, já que os motivos aduzidos não são suficientes para embasar tais pedidos, afinal as provas apresentadas podem ser verificadas no julgamento.

A auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre

de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ($EI + C$), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ($EI + C - Sc/NF = EF$).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo Autuado (escriturada no LMC) e se:

- i)* iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii)* o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais, e
- iii)* o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Não faz sentido efetuar apurações acumuladas mensais ou anuais, pois os eventuais ingressos, sem nota fiscal explicativa, possuem expressão própria, conforme prevê a Portaria nº 445/98, no parágrafo único do Art. 10, acrescentado pela Portaria nº 159/19, transscrito a seguir:

“Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).”

Da mesma forma, não somente a apuração diária encontra respaldo na legislação, mas igualmente a base de cálculo utilizada pelo Autuante foi adequadamente mensurada, pois observou o custo médio, de acordo com a determinação do Art. 23-A, II, “a” da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

*...
II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
...” (grifo nosso)*

Não foi apurada a base de cálculo do exercício de 2022 com base no Art. 7º da Lei Complementar nº 192/22, conforme alegado pelo Autuado, tendo em vista a suspensão da sua aplicação pelo STF naquele exercício.

Destaco que foi alterada pela Decisão recorrida a multa aplicada na Infração 02 para o percentual

de 60%, conforme indicado no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, estando correta a multa aplicada na Infração 01, no percentual de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0017/23-0**, lavrado contra **AMAZON COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 915.096,25**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 792.682,06 e 60% sobre R\$ 122.414,19, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de fevereiro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS