

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.594/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000507083-31
Impugnação: 40.010141024-12
Impugnante: Macedo & Souza Ltda
IE: 342188922.08-97
Proc. S. Passivo: Paula Aparecida Rodrigues Diniz/Outro(s)
Origem: DFT/Uberlândia

EMENTA

MERCADORIA - ENTRADA E SAÍDA DESACOBERTADAS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – COMBUSTÍVEIS. Imputação fiscal, mediante levantamento quantitativo, que a Autuada promoveu saídas de combustíveis desacobertos de documentos fiscais. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, verificou-se que as de perdas de combustíveis decorreram da variação de volume em função da temperatura, em percentuais inferiores aos previstos na Portaria DNC nº 26/92. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saída de mercadorias (combustíveis) descobertas de documentação fiscal, referente ao período de julho a dezembro de 2014, constatada mediante confronto dos dados constantes em arquivos eletrônicos capturados da Memória Fita Detalhe (MFD) de equipamentos ECFs com as notas fiscais de entrada e informações de estoques iniciais e finais lançados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 133/154.

O crédito tributário foi rerratificado pela Fiscalização às fls. 371/376, alterando-se a caracterização de saídas desacobertas de documentos fiscais de 109.296 (cento e nove mil, duzentos e noventa e seis) litros de óleo diesel comum para entrada desacoberta de documentos fiscais de 58.747 (cinquenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete) litros. Ademais, foram descaracterizadas as saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertadas de 65.969 (sessenta e cinco mil, novecentos e sessenta e nove) litros de óleo diesel S-10, excluindo-se este item do lançamento.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 386/412.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 500/518 refutando os argumentos de defesa e pedindo que o lançamento seja julgado parcialmente procedente, conforme a reformulação do crédito tributário.

A 2ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 18 de abril de 2017, converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1) em relação à Nota Fiscal nº 323.415, demonstre qual repercussão no levantamento fiscal de 2014, se considerado seu registro no LMC em 31/12/14, informar, ainda, em qual data a referida nota foi lançada no livro de Registro de Entradas; 2) demonstre como ficariam as exigências se considerado o percentual de perda do estoque escritural limitado a 0,6%, admitido no art. 5º da Portaria DNC nº26 de 13/11/92. Em seguida vista à Impugnante.

A Fiscalização manifesta às fls. 529/537.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 541/558.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os seguintes quesitos de fls. 143/144.

O trabalho fiscal em questionamento baseou-se em análise dos arquivos eletrônicos, capturados das memórias fita detalhes (MFD) das impressoras fiscais utilizadas pela Impugnante, cruzamento com as notas fiscais de entrada e os lançamentos de estoques iniciais e finais lançados no LMC-Livro de Movimentação de Combustíveis, no período de 01/07/14 a 31/12/14.

A perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão e para a perfeita compreensão dos fatos não havendo necessidade de perícia contábil.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata de saída de mercadorias (combustíveis) descobertas de documentação fiscal, referente ao período de julho a dezembro de 2014, constatada mediante confronto dos dados constantes em arquivos eletrônicos capturados da Memória Fita Detalhe (MFD) de equipamentos ECFs com as notas fiscais de entrada e informações de estoques iniciais e finais lançados Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a” majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

O Contribuinte alega, em sua segunda impugnação, que jamais efetuou saídas ou entradas de mercadorias descobertas de documentos fiscais e que a constatação de perdas ou ganhos de mercadorias são decorrentes da variação de volume em função da temperatura, em percentuais inferiores aos previstos na Portaria DNC nº 26/92.

A Fiscalização, por outro lado, afirma que não há, na legislação tributária, uma disposição a respeito do valor máximo que as “perdas e sobras” podem atingir.

No entanto, verifica-se que a variação do volume de combustíveis em função da temperatura é fato de conhecimento público e explicado pela química, não sendo necessário constar da legislação para autorizar fatos naturais.

Com efeito, embora não exista previsão expressa na legislação tributária, mas sendo fato que ocorre com frequência, cabe à Fiscalização agir com razoabilidade, reconhecendo a existência de perdas e ganhos de volume nos combustíveis, em decorrência de variação de temperatura, que não podem ser confundidas com entradas ou saídas desacobertadas de documentos fiscais.

Existem manuais da Agência Nacional de Petróleo - ANP que determinam que todo carregamento de óleo diesel na base deve ser feito a 20°C (vinte graus celsius) e que é previsto uma variação de 1/1000 litros para cada °C (grau celsius). O aumento da temperatura significa aumento do volume na proporção citada.

Conhecida a temperatura de carregamento para apurar a variação seria necessário conhecer a temperatura de descarga de cada carregamento, o que não consta dos autos, mas desconsiderar essa variação é ir contra a natureza.

A Portaria DNC nº 26/92, que trata das perdas e sobras de combustíveis, instituiu o LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis para registro diário dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos. Estabelece na Instrução Normativa anexa à Portaria, inciso VII, que no campo 13 do LMC deverão ser informadas as variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC. Esclareça-se que a preocupação de acompanhamento dessa variação é com a possibilidade de possíveis vazamentos de combustíveis para o meio ambiente.

O limite percentual de perda superior a 0,6% (seis décimos por cento) visa à proteção ao meio ambiente, mas serve também para caracterizar o reconhecimento de variação de volume, que quando inferior a 0,6% (seis décimos por cento) deve ser considerado normal, decorrente da alteração do volume em relação à temperatura.

Logo, reconhecendo-se esse limite como normal, pode-se concluir que perdas inferiores a 0,6% (seis décimos por cento) não despertam preocupações com relação ao meio ambiente.

No período fiscalizado, de 01/07/14 a 31/12/14, foram comprados 21.285.000 (vinte e um milhões e duzentos e oitenta e cinco mil) litros de Diesel Comum, e constada uma sobra de 58.747 (cinquenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete) litros. A sobra acumulada no período é de 0,276% (duzentos e setenta e seis centésimos por cento), menos da metade do aceitável, não podendo prosperar a imposição de entradas desacobertadas deste produto.

A variação ocorre a cada descarga, devendo-se considerar todo o volume comercializado no período fiscalizado, pois foi essa a técnica adotada pela Fiscalização (Saldo inicial + compras totais no período – vendas totais no período = estoque final). Foi o estoque final que foi comparado com o físico, portanto deve ser considerado todo o volume de entrada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante comercializa, ainda, outros produtos, para os quais a Fiscalização não encontrou diferenças significativas, dando indícios da boa prática da Contribuinte.

No tocante à gasolina aditivada, alega a Impugnante que houve erro da Fiscalização ao considerar a Nota Fiscal nº 323.415, de 30.000 (trinta mil) litros de gasolina aditivada, emitida em 31/12/14 e escriturada no LMC em 01/01/15.

A Fiscalização reconhece a alegação como legítima ao afirmar, às fls. 320, *in verbis*:

“Acontece que ao realizar o trabalho fiscal o fisco observou sim que a referida nota fiscal não havia sido lançada no LMC do dia 31/12/2014, vindo a ser lançada somente em 01/01/2015...”

No entanto, apesar do reconhecimento, concluiu pela manutenção do lançamento fiscal, desviando o foco do cerne da lide para entrar em divagações que não foram objeto da autuação, citando exemplos de diferenças de perdas e ganhos lançados no LMC.

A Impugnante justificou essas diferenças em função de sua tancagem, que determina a sua capacidade de estoque, sendo que nessas ocasiões não foi possível descarregar todo o volume descrito na nota fiscal, fazendo descarga parcial e destacando que no dia seguinte as diferenças eram anuladas.

Cabe registrar, ainda, que a Fiscalização não considerou as variações diárias no lançamento, pois se o fizesse poderia colaborar para neutralizar a diferença de óleo, objeto da primeira análise.

O trabalho fiscal foi todo baseado na data de emissão da Nota Fiscal nº 323.415, como sendo dia 31/12/14, devendo constar do estoque no dia da aquisição. Em momento algum, considerou-se a alegação de que a mercadoria constante na referida nota foi comprada nesse dia, para garantir o abastecimento entre os dias 31 de dezembro e 02 de janeiro, sabendo-se que o dia primeiro de janeiro é feriado e, sabidamente, aumenta-se o trânsito de automóveis. Permanecendo a dúvida se a entrada deve ser no dia da emissão da nota fiscal ou quando a mercadoria der entrada física no estoque do contribuinte.

A Fiscalização, pois, não buscou a verdade real, verificando se mercadoria foi descarregada no dia 31/12/14 ou 01/01/15.

A 2ª Câmara determinou diligência para buscar a verdade real e a Fiscalização manifestou-se, de forma equivocada, afirmando que se a nota fiscal fosse lançada no dia 31/12/14 caracterizaria uma saída desacobertada. Veja:

“Cabe destacar que o estoque de fechamento informado no LMC no dia 31/12/2014 pelo autuado é apurado através de medição física realizada pelo autuado, portanto, independente da referida nota fiscal nº 323.415 ter sido lançada ou não em 31/12/2014, o estoque de fechamento não se altera, ...”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, não foi o que a Câmara determinou. A Impugnante afirma que fez medição no final do dia 31/12/14 sem descarregar todo o combustível especificado na Nota Fiscal nº 323.415. Portanto, se tivesse descarregado, a repercussão seria um estoque de fechamento de 30.000 (trinta mil) litros a mais, ou seja, de 34.783 (trinta e quatro mil, setecentos e oitenta e três), que comparado com o escritural de 34.811,33 (trinta e quatro mil, oitocentos e onze vírgula trinta e três), teria uma diferença de 28,33 (vinte e oito vírgula trinta e três) litros, anulando os efeitos do lançamento fiscal.

Essa conclusão se fortalece quando a Fiscalização tenta justificar afirmando:

“Outro ponto que merece destaque é que, analisando-se os lançamentos efetuados pela impugnante no LMC do dia 01/01/2015 (fls. 320), observa-se que o fato da nota fiscal nº 323.415, de 30.000 litros de gasolina aditivada não ter sido lançada corretamente em 31/12/2014, em função de se assim o fosse feito, não teria a impugnante como justificar as saídas desacobertas de 29.437 litros do referido produto. Também verifica-se que ao lançar a referida nota fiscal em 01/01/2015 estaria a impugnante acobertando uma venda de gasolina aditivada em montante acima do disponível em seus estoques, uma vez que com um estoque inicial de 4.783 litros não teria a mesma como justificar ter efetuado uma venda de gasolina aditivada em 01/01/2015 no montante de 9.388,03..”

Com efeito, se a Impugnante iniciou o dia 01/01/15 com estoque de 4.783 (quatro mil, setecentos e oitenta e três) litros, não teria como vender 29.437 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete), se no dia 1º de janeiro é feriado e não tem como comprar Gasolina Aditivada da Petrobras.

Conclui-se que, além do estoque de 4.783 (quatro mil, setecentos e oitenta e três) litros, ela tinha mais 30.000 (trinta mil) litros para descarregar e realizar as vendas, garantindo aos seus clientes o abastecimento durante as festas de final de ano.

Assim, ficou constatado que as de perdas de combustíveis decorreram da variação de volume em função da temperatura, em percentuais inferiores aos previstos na Portaria DNC nº 26/92.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Relator), que o julgava parcialmente procedente, conforme reformulação promovida pelo Fisco às fls. 371/376, e exclui a majoração da Multa Isolada pela reincidência, nos termos do art. 79 da Lei nº 22.549/17 c/c art. 106 do CTN. Vencido em parte o Conselheiro Marco Túlio da Silva, que acompanhava o voto do Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu e excluía ainda as exigências relativas a gasolina aditivada. Designado relator o Conselheiro Vander Francisco Costa (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Paula Aparecida Rodrigues Diniz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Conforme art. 163, § 2º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Vander Francisco Costa
Relator designado

GR/D

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.594/17/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000507083-31	
Impugnação:	40.010141024-12	
Impugnante:	Macedo & Souza Ltda	
	IE: 342188922.08-97	
Proc. S. Passivo:	Paula Aparecida Rodrigues Diniz/Outro(s)	
Origem:	DFT/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Na decisão proferida, acordou a 2^a Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento.

O voto deste signatário, foi no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação promovida pelo Fisco às fls. 371/376, e ainda para excluir a majoração da Multa Isolada pela reincidência, nos termos do art. 79 da Lei n^o 22.549/17 c/c art. 106 do CTN.

A autuação sob análise versa sobre a constatação de que o Sujeito Passivo deu saída a combustíveis desacobertados de documentos fiscais, no período de 01/07/14 a 31/12/14.

Em princípio, as mercadorias objeto das operações de saída, sem a devida emissão do documento fiscal, eram: 29.437 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete) litros de gasolina aditivada; 65.969 (sessenta e cinco mil, novecentos e sessenta e nove) litros de diesel S-10; e 109.296 (cento e nove mil, duzentos e noventa e seis) litros de óleo diesel comum.

Exigiu-se, então, apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso II, alínea “a”, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6^o e 7^o do art. 53, todos da Lei n^o 6.763/75.

À vista dos argumentos apresentados pela Defesa, a Fiscalização emitiu Termo de Rerratificação do Lançamento, às fls. 371/376, para reformular o crédito tributário, realizando as seguintes alterações:

- alterou a caracterização de saídas desacobertadas de documentos fiscais de 109.296 (cento e nove mil, duzentos e noventa e seis) litros de óleo diesel comum para entradas desacobertadas de documentos fiscais de 58.703 (cinquenta e oito mil, setecentos e três) litros de óleo diesel comum. Passa-se a exigir, então, o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c seu § 2^o, inciso II e adequação do valor da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei n^o 6763/75;

- acatou a descaracterização da saída desacobertada de documentos fiscais de 65.969 (sessenta e cinco mil, novecentos e sessenta e nove) litros de óleo diesel S-10, com exclusão da Multa Isolada correspondente;

- manteve a exigência sobre a saída desacobertada de 29.437 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete) litros de gasolina aditivada.

Restaram, assim, as imputações relativas à comercialização da gasolina aditivada e do óleo diesel comum, as quais serão analisadas a seguir.

Saída de Gasolina Aditivada Desacobertada de Documento Fiscal

Quanto à gasolina aditivada, a Fiscalização apurou a saída desacobertada de 29.437 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete) litros, por meio da planilha às fls. 38. Em relação a esse resultado, chama a atenção o fato de que, no dia 31/12/14, houve uma aquisição dessa mercadoria junto à Petrobrás Distribuidora, acobertada pela Nota Fiscal nº 323.415, emitida nessa mesma data.

O veículo que a transportou, com destino ao estabelecimento da Autuada, saiu da Petrobrás Distribuidora às 11h20m da manhã do dia 31/12/14, para percorrer cerca de 10,8 (dez vírgula oito) km pelo caminho mais longo.

À vista dessas informações, confirmadas pela Distribuidora (Termo de Intimação nº 075/2016 às fls. 377 e resposta às fls. 378/381), a Fiscalização entendeu que o combustível acobertado por aquela nota fiscal ingressou no estoque no dia 31/12/14, e não em 01/01/15, como fez constar a Autuada em seu LMC.

A Autuada não chega a afirmar que a mercadoria não ingressou no estabelecimento em 31/12/14. Ela alega, porém, que preferiu descarregar o combustível nos tanques apenas no dia seguinte.

Note-se que, se considerado que o ingresso da gasolina aditivada nos tanques correspondentes ocorreu no dia 31/12/14, apura-se, como fez a Fiscalização, uma saída desacobertada de 29.437,69 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete vírgula sessenta e nove) litros.

Já se registrado no LMC no dia 01/01/15, como se verifica às fls. 320 dos autos, a saída desacobertada seria de 10.394,97 (dez mil, trezentos e noventa e quatro vírgula noventa e sete) litros, lançada pela Autuada como se houvesse ocorrido uma “perda”. Veja-se:

- Estoque inicial: 4.783 litros;
- Entradas: 30.000 litros (NF nº 313.415);
- Vendas no dia: 9.388,03 litros;
- Estoque escritural: 25.394,97 litros;
- Estoque no fechamento: 15.000 litros;
- Perdas: 10.394,97 litros.

Ora, não há como admitir que, para um estoque escritural de 25.394,97 (vinte e cinco mil, trezentos e noventa e quatro vírgula sete) litros, haja perda de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

10.394,97 (dez mil, trezentos e noventa e quatro vírgula noventa e sete) litros. Esta quantidade corresponde a 40,93% (quarenta vírgula noventa e três por cento) do referido estoque.

Dessas informações, o que se pode concluir com certeza é que a conduta da Autuada é irregular, seja pela forma na qual a Fiscalização compreendeu o fato, seja pela maneira como a Autuada o registrou em seu LMC.

Havendo, portanto, duas possibilidades de compreensão relativas à movimentação da gasolina aditivada pela Autuada, o que me fez acatar a imputação nos termos formulados pela Fiscalização foi ter constatado o modo irregular como a Autuada escritura o LMC, o qual compromete a credibilidade de seus registros.

Ressalte-se constarem no LMC, pelo menos, outros oito lançamentos nos quais o registro supera em muito o razoável, como se a Autuada tivesse auferido “ganhos” ou “perdas” de gasolina aditivada, que ultrapassam as considerações a respeito de efeitos da temperatura sobre o volume, ou mesmo vazamentos considerados na Portaria nº 26/92, emitida pelo DNC. Veja-se:

Data	Est Inicial	Compras	Vendas	Est Escrit	Est Fechamento	Perdas/Ganhos	% perdas/ganhos
07/10	2.782	0	1.209,87	1.572,13	2.110	537,870	34,21%
09/10	1.378,04	0	920,84	457,20	0	-457,200	100,00%
10/10	0	15.000	786,398	14.213,602	14.968	754,398	5,30%
15/11	5.680	25.000	8.554,45	22.125,55	14.968	-7.157,550	32,34%
16/11	14.968	0	12.173,78	2.794,22	10.073	7.278,780	260,50%
20/12	6.680	10.000	16.140,12	539,88	0	-539,880	100,00%
27/12	8.955	20.000	12.598,73	16.356,27	15.000	-1.356,270	8,29%
28/12	15.000	0	13.613	1.387	2.743	1.356,000	97,76%

À vista desses registros, é possível concluir que a autuação teria alcançado valores ainda maiores se o levantamento quantitativo tivesse apurado a movimentação dos combustíveis, dia a dia; e não considerado, como um todo, o período de julho a dezembro de 2014.

Some-se a isto o fato de não ser plausível admitir o argumento da Impugnante de que não teria como descarregar 30.000 (trinta mil) litros de gasolina aditivada em dois tanques de 15.000 (quinze mil) litros no dia 31/12/14, porque seu estoque de abertura era de 4.565 (quatro mil, quinhentos e sessenta e cinco) litros e a Autuada deveria lançar todos os 30.000 litros nos dois tanques no mesmo dia.

Ocorre que, o LMC da empresa apontava um estoque de abertura de 4.565 (quatro mil, quinhentos e sessenta e cinco) litros; e comercializou naquele dia o volume de 14.753,669 (quatorze mil, setecentos e cinquenta e três vírgula seiscentos e noventa e nove) litros. Se, após vender os primeiros 4.565 (quatro mil, quinhentos e sessenta e cinco) litros, tivesse descarregado os 30.000 (trinta mil) litros referentes à NF nº 323.415, tal fato seria possível, já que os dois tanques de combustível destinados à gasolina aditivada estariam vazios, após aquela venda inicial que consumiu o estoque de abertura.

Ora, a NF nº 323.455 foi, obviamente, emitida depois da NF nº 323.415 pela Petrobrás Distribuidora, sendo assim, sua carga somente pode ter sido despachada depois. Pela lógica, a mercadoria despachada antes é descarregada antes.

Concluindo, entendo que os fatos demonstrados pela Fiscalização estão a corroborar a imputação feita, especialmente se confrontados com a escrituração realizada pela Impugnante, comprometida pela falta de credibilidade. Por essas razões, a meu ver, restou comprovada a saída desacobertada de 29.437,69 (vinte e nove mil, quatrocentos e trinta e sete vírgula sessenta e nove) litros de gasolina aditivada, devendo permanecer a multa isolada exigida.

Entrada de Óleo Diesel Comum Desacobertada de Documento Fiscal

Quanto ao óleo diesel comum, a Fiscalização somou todas as notas fiscal da distribuidora e chegou à quantidade de mercadoria entrada em 21.453.000 (vinte e um milhões, quatrocentos e cinquenta e três) litros de óleo diesel comum, conforme fls. 74. Então, realizou a seguinte conta: Estoque inicial (106.869,0 litros) + Compras (21.453.000,0 litros) – Vendas (21.221.784,834 litros) = Estoque Escritural (338.084,166 litros).

Deduzido deste estoque escritural, o estoque final, a Fiscalização apurou como diferença a saída desacobertada de 109.296,846 (cento e nove mil, duzentos e noventa e seis vírgula oitocentos e quarenta e seis) litros de óleo diesel comum, conforme fls. 38.

Porém, quando a Impugnante provou que quatro notas fiscais consideradas nessa soma deveriam ser excluídas, a conta teve que ser alterada. Foi necessário excluir da conta a entrada de 168.000 (cento e sessenta e oito mil) litros de óleo diesel comum, o que fez com que, ao invés de saída desacobertada, restasse provada entrada desacobertada de 58.703,15 (cinquenta e oito mil, setecentos e três vírgula quinze) litros de óleo diesel comum.

O argumento da Impugnante de que deveria ser levada em consideração eventual perda, conforme mencionado na Portaria DNC nº 26/92, a meu ver não pode ser acatado, porque não há na legislação tributária mineira previsão de adoção de um padrão de perda no percentual de 0,6% (seis décimos por cento).

A mencionada portaria não tem o condão de estabelecer essa regra no âmbito do direito tributário. E note-se: a portaria não tem essa finalidade. Seu foco está na proteção do meio ambiente. Sendo assim, a partir de estudos realizados, o DNC concluiu que o revendedor de combustível está obrigado a comunicar e justificar vazamentos que impliquem em registros de perdas superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico (*vide* alínea “f” do item 13, do inciso VII da Instrução Normativa anexa à Portaria DNC nº 26/92).

Outro aspecto relevante a ser considerado é o fato de que o que se exige aqui é a entrada desacobertada de óleo diesel comum, o que somente é possível se se considerar que houve mais saída acobertada por documento fiscal do que a entrada devidamente acobertada deste mesmo combustível. Assim sendo, não há como justificar tal situação tendo como base a Portaria DNC nº 26/92, que trata propriamente da possibilidade de ocorrência de perda de combustível, e não de ganho, para o meio

ambiente. Não se pode imaginar que se houver mais combustível no tanque do estabelecimento da Autuada do que o previsto ou esperado, caberia a esta comunicar tal fato ao DNC.

Sendo assim, tentar justificar a entrada desacobertada de combustível lançando-se mão da referida portaria não se mostra razoável.

Mas o que mostra, a meu ver, a maior fragilidade do argumento da Impugnante está no conteúdo que esta atribui ao conceito de “estoque físico”. A seu ver, o “estoque físico” referido na norma não seria o estoque escritural, ou o estoque de abertura, ou ainda o estoque de fechamento. A Impugnante alega que o referido estoque físico corresponde ao “estoque disponível” no período autuado, ou seja, à soma do estoque inicial mais todas as compras feitas no período, o que corresponde, no presente caso, aos 21.559.869 (vinte e um milhões, quinhentos e sessenta e nove mil, oitocentos e sessenta e nove) litros, conforme planilha às fls. 38.

Ora, não faz sentido incluir no cálculo das perdas toda a saída regular do óleo diesel comum, decorrente da venda. Agir assim significaria supor que os 21.559.869 litros de óleo diesel comum permaneceram lá, de julho a dezembro de 2014, em imensos reservatórios no estabelecimento da Autuada, e não nos tanques de dimensões que lá existem, apenas sujeitando-se ao vazamento ou à variação da temperatura.

A diferença no cálculo sobre o estoque disponível (defendido pela Impugnante) e o estoque escritural resume-se a:

- considerado o estoque disponível, a perda seria de 21.559.869 litros de óleo diesel comum X 0,6% = 129.359,214 litros;
- considerado o estoque escritural, a perda cairia para 338.084,166 litros X 0,06% = 2.028,505 litros, ou seja, 1,568% da quantidade pretendida pela Impugnante, o que mostra a total desproporção.

A menção feita pela Impugnante ao Acórdão nº 21.877/15/1ª não lhe socorre, na medida em que os ganhos e perdas permitidos referem-se ali ao estoque escritural, a que se chega por meio da fórmula: ESTOQUE INICIAL + COMPRAS – VENDAS; e não ao estoque disponível (ESTOQUE INICIAL + COMPRAS). Veja-se:

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. CONSTATADO APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROVENIENTES DE DOCUMENTOS FISCAIS PREVIAMENTE DECLARADOS INIDÔNEOS PELO FISCO, RESULTANDO EM RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, CAPITULADA NO INCISO X DO ARTIGO 55 DA LEI 6763/75. ALEGAÇÕES DA AUTUADA INSUFICIENTES PARA DESCARACTERIZAR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME."

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LADO OUTRO, A FISCALIZAÇÃO NÃO IGNOROU AS PERDAS E SOBRES DE ESTOQUE EM PERCENTUAL INFERIOR AO 0,6% (SEIS DÉCIMOS POR CENTO), NOS TERMOS DA PORTARIA CNC Nº 26/92, NO ART. 5º E INSTRUÇÃO NORMATIVA ANEXA À CITADA PORTARIA, NO INCISO VII, ITEM 12, SENDO QUE NO TRABALHO FISCAL FOI CONSIDERADO O PERCENTUAL MÁXIMO DE PERDAS OU SOBRES POSSÍVEL DE ACORDO COM AS SEGUINTE EQUAÇÕES:

GANHO PERMITIDO = 0,6% X (ESTOQUE INICIAL + COMPRAS – ESTOQUE FINAL)

PERDA PERMITIDA = 0,6% X (ESTOQUE INICIAL + COMPRAS – ESTOQUE FINAL)

Sendo assim, mesmo para aqueles que entendem que devem ser transformados em redução do crédito tributário o eventual ganho, ou a perda de combustível, este cálculo deve ser feito sobre o estoque escritural, e nunca sobre o estoque disponível.

Outro argumento apresentado pela Defesa para justificar as entradas desacobertadas de documentos fiscais de 58.703 (cinquenta e oito mil, setecentos e três) litros de diesel comum no período analisado, seria a interferência direta de temperatura e pressão no volume dos combustíveis.

Quanto aos coeficientes de dilatação do álcool e da gasolina, cabe argumentar, como faz a Fiscalização, que estes são superiores ao do diesel, sofrendo maior influência da variação de temperatura. Aduz que a gasolina comum e o etanol não apresentaram, nos respectivos LMC, divergências substanciais entre seus estoques escritural e físico.

Entretanto, a Fiscalização chama a atenção para o fato de que o comportamento da Impugnante parece indicar o contrário, sendo o óleo diesel comum o produto que, supostamente, mais teria sofrido influência deste fenômeno em seu estoque.

Nota-se, ainda, que o período objeto da autuação vai do inverno (julho/14) ao verão (dezembro/14). Sendo assim, a apuração feita pela Fiscalização de um período tão amplo e variado em termos climáticos, oferece temperaturas que tendem a eliminar possíveis efeitos térmicos sobre o volume do combustível.

À vista desses fatos, entendo que a entrada desacobertada do óleo diesel comum também se encontra provada nos autos, devendo permanecer as exigências do ICMS/ST, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c seu § 2º, inciso III, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, todos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à majoração da multa isolada, em decorrência da comprovação da reincidência, esta deve ser excluída, por força das alterações legislativas produzidas pela Lei nº 22.549/17.

Pelas razões expostas acima, voto pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação promovida pelo Fisco às fls. 371/376, e ainda para excluir a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majoração da Multa Isolada pela reincidência, nos termos do art. 79 da Lei 22.549/17 c/c art. 106 do CTN.

Sala das Sessões, 13 de setembro de 2017.

**Alexandre Périssé de Abreu
Conselheiro**

CC/MIG