



CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

**Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **037/2023**

Sessão: 5ª Sessão Ordinária de 15 de fevereiro de 2023

Processo Nº: 1/806/2021

Auto de Infração Nº: 1/202106733-0

Recorrente: DERIVADOS DE PETRÓLEO NOSSA SENHORA SANTANA LTDA

CGF: 06.881.788-6

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

EMENTA: ICMS. Omissão de Saídas. Levantamento Quantitativo de Estoque. Operações com combustíveis.

1. Acusação fiscal de omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2017. 2. Técnica fiscal com amparo no *caput* do art. 92 da Lei nº 12.670/96. 3. Operações sujeitas à substituição tributária. 4. Recurso ordinário conhecido e provido. 5. Imprecisão da metodologia adotada para aferição da base de cálculo objeto do lançamento. 6. Auto de Infração julgado **nulo**, por maioria, conforme voto do relator e em desacordo com a decisão singular, e em sentido diverso da manifestação, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado, pela improcedência do feito fiscal.

Palavras-Chave: ICMS. Omissão de Saídas. Levantamento Quantitativo de Estoque. Imprecisão quanto à metodologia utilizada para aferição da base de cálculo objeto do lançamento. Nulidade material.

RELATÓRIO

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO TRIBUTADA POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OU AMPARADA POR NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO INCONDICIONADA. ATRAVÉS DOS DADOS DO LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, VERIFICOU-SE QUE O CONTRIBUINTE OMITIU SAÍDAS DE



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

COMBUSTÍVEIS, DURANTE O ANO DE 2017, NUM VALOR DE R\$ 4.732.657,74, MOTIVO DA PRESENTE AUTUAÇÃO. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EM ANEXO.

Trata-se de Auto de Infração com imposição de multa no valor de R\$ 473.265,77. Período da infração: 01/2017 a 12/2017. Dispositivos infringidos: art. 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, III, “b”, item 2, da Lei nº 12.670/96.

Nas informações complementares, a autoridade fiscal expõe que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2021.00129, foi realizada auditoria fiscal plena na empresa qualificada, referente ao período de 01/01/2016 a 31/12/2017, havendo observado que:

I) após análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), do exercício de 2017, constatou-se omissão de saídas de combustíveis no montante de R\$ 4.732.657,74 (quatro milhões, setecentos e trinta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e setenta e quatro centavos);

II) através do Termo de Intimação nº 2021.02062, houve manifestação do contribuinte questionando a origem dos dados dos estoques inicial e final utilizados no levantamento quantitativo de estoque (LQE) de combustíveis apresentado, tendo sido informado que os dados têm origem no próprio inventário declarado na EFD pela empresa. Referidos valores declarados, a título de estoque inicial de combustíveis em 2017, seriam incompatíveis com a capacidade de armazenagem do posto, que seria de 30 mil litros de combustíveis;

III) o estoque final de 2017 foi declarado como sendo 0 (zero), e o LMC estava zerado para o Diesel Comum, sendo obrigatório utilizar o LQE como única fonte de dados disponível para fiscalizar o período. Para a Gasolina Aditivada e Comum, Etanol e Diesel S10, houve a comparação entre o LMC e o LQE;

IV) no levantamento mensal, constatou-se que o valor das saídas de combustíveis pelo LMC superava as saídas registradas no LQE, configurando omissão de saídas, em razão de parte das saídas se realizar sem emissão de documento fiscal (vide arquivo “LQE x LMC 2017.xls”).

V) destaca a auditoria, inobstante sejam declarados valores incompatíveis nos estoques inicial e final pelo contribuinte, no período fiscalizado, devido a “erro no sistema”, que as informações transmitidas ao Fisco são de inteira responsabilidade do contribuinte, nos termos dos arts. 276-H e 276-L do Decreto nº 24.569/97.



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

A empresa interpõe impugnação, ^{SE HAVENDO A DEFESA} havendo destacado os seguintes aspectos:

I) a necessidade de conexão entre os Autos de Infração nº 2021.06733-0 e 2021.06740-7, para julgamento conjunto;

II) inexistência de omissão de receita, e sim equívoco no preenchimento das informações referentes ao inventário inicial de 2017;

III) necessidade de perícia contábil para demonstrar que não houve omissão de receitas apontada pelo autuante.

O julgamento singular decidiu pela procedência da autuação fiscal, considerando a omissão de saída de combustíveis (mercadorias sujeitas à substituição tributária), constatada pelo levantamento quantitativo de estoque, sendo aplicada a penalidade prevista no artigo 123, III, "b", item 2, da Lei nº 12.670/96.

Em sede de recurso ordinário, a atuada basicamente reitera os argumentos expendidos na defesa, pugnando pela extinção do crédito tributário.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Conforme se depreende da ação fiscal, a presente autuação foi formalizada após análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) do contribuinte, do exercício de 2017, tendo sido constatada omissão de saídas de combustíveis no montante de R\$ 4.732.657,74 (quatro milhões, setecentos e trinta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e setenta e quatro centavos).

Conforme se depreende da ação fiscal, a presente autuação foi formalizada após análise da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) do contribuinte, do exercício de 2016, tendo sido constatada omissão de saídas de combustíveis no montante de R\$ 2.737.004,95 (dois milhões, setecentos e trinta e sete mil, quatro reais e noventa e cinco centavos).

Contudo, inobstante a metodologia utilizada pela auditoria se baseie em comparação entre o Levantamento Quantitativo de Estoque (LQE) e o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), urge ressaltar preliminar de mérito, a ser enfrentada por ocasião do julgamento deste Colegiado, consistente da aferição da legitimidade da própria base de cálculo, objeto do levantamento fiscal, consoante passa-se a expor.



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

Deste modo, convém transcrever trecho constante das Informações Complementares ao Auto de Infração (fls. 4/5) que evidencia a situação de modo preciso:

“O LQE efetuado isoladamente com base no estoque inicial e final do contribuinte do ano de 2017 levou a erros absurdos, pois o contribuinte declarou valores com erros grosseiros, como a existência de estoque inicial de 2017 de 545.000 litros de Óleo Diesel, 324.000 litros de Etanol, 830.000 litros de Gasolina Aditivada, 2.240.000 litros de Gasolina Comum e 464.000 litros de Diesel S10, todos valores impossíveis para um posto pequeno, com tanques que suportam no máximo 30 mil litros de combustível.”

Assim, de modo incontestado, o próprio agente atuante qualifica os valores declarados pelo contribuinte, que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoque, como sendo “erros grosseiros”, que levou a “valores absurdos” de combustíveis, concluindo serem “todos valores impossíveis para um pequeno posto, com tanques que suportam no máximo 30 mil litros de combustível”.

Nesse tocante, em observância aos princípios da razoabilidade e da verdade material, conclui-se que o lançamento tributário que tenha sido realizado com base em elementos informados pelo próprio sujeito passivo, através dos dados declarados na EFD sabidamente incongruentes, teve o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária maculado por evidente erro, sendo juridicamente insubsistente a constituição de crédito tributário cuja base de cálculo (valor da operação) se opere de forma manifestamente desvirtuada da realidade dos fatos.

Nesse sentido, o auto de infração, por ser nítido ato administrativo, tem como pressuposto peculiar a presunção de legitimidade, sendo, porém, que tal atributo não é absoluto. Inobstante seja a atividade administrativa plenamente vinculada, como corolário do princípio da legalidade (arts. 5º, I, 37, *caput*, e 150, I, da CF/88), é mister considerar que a lavratura do auto de infração, por ser fato jurídico-tributário consubstanciado em ato administrativo, é passível de uma série de controles, que vão desde aspectos formais, quanto a aspectos materiais, sendo passível, até mesmo, de ser declarado nulo *ex officio* pela Administração Tributária, quando eivado de vício que o torne ilegal (Súmula nº 473 do STF).

Portanto, no que tange ao produto óleo diesel, constata-se que a autuação está fundamentada em levantamento quantitativo de estoque eivado de clara inconsistência, dado o reconhecimento dos erros pela própria autoridade atuante, resultando em lançamento impreciso e crédito tributário ilíquido e incerto.



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Contudo, em análise às Informações Complementares ao Auto de Infração, e à Planilha “Relat. Total 2017 Macros”, não é possível depreender, com exatidão, maiores detalhamentos acerca da metodologia utilizada, dificultando sua compreensão por parte do contribuinte.

Nesse sentido, o próprio autuante especifica que utilizou o LQE em relação ao produto óleo diesel, algo sabidamente eivado de erro, em ofensa a razoabilidade e verdade material. Ademais, o LMC, consoante assevera a autoridade autuante, foi adotado em relação aos demais combustíveis, não sendo constatada coerência e uniformidade de metodologia, o que configura nítido e evidente prejuízo à defesa do sujeito passivo, passível de declaração de nulidade material.

Deste modo, no presente caso, a coexistência de critérios distintos com relação à apuração do mesmo fato torna imprecisa a metodologia fiscal utilizada, comprometendo a exata aferição da base de cálculo objeto da ação fiscal, sendo causa de nulidade material da autuação fiscal.

Assim, em vista da existência de incongruência, que resultou em inconsistência metodológica na definição do montante do crédito tributário, inviabilizando, por consequência, o regular exercício do direito de defesa, por parte do contribuinte, conclui-se como sendo plausível a declaração de nulidade material no presente caso, por representar prejuízo à autuada, a teor dos arts. 90 e 91, § 8º, da Lei 18.185/2022:

Art. 90. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

(...)

Art. 91. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.

Ante o exposto, conheço do presente recurso ordinário interposto, dando-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão singular de procedência da autuação fiscal, para julgar **NULO** o lançamento fiscal, em decorrência de imprecisão da metodologia utilizada na ação fiscal, resultando em cerceamento do direito de defesa da parte.

É como voto.

DECISÃO

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, restando prejudicada a análise da preliminar de duplicidade de lançamento, em função da primazia do mérito, resolve, após ampla discussão, dar provimento ao recurso, para reformar a decisão de procedência proferida no julgamento monocrático, para declarar a NULIDADE MATERIAL da acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator, que defendeu a nulidade material, por entender que a metodologia utilizada não permite a compreensão plena dos fatos que embasaram a acusação fiscal. Foi único voto discordante a conselheira Sabrina Andrade Guilhon, que defendeu a parcial procedência, com a exclusão do produto diesel da base da acusação. O representante da Procuradoria Geral do Estado defendeu a improcedência do auto de infração. Presente à sessão para sustentação oral do recurso o advogado, Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de fevereiro de 2023.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior
Presidente

Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia
Conselheiro Relator