

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0126/19-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AUTO POSTO CENTENÁRIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDOS - AUTO POSTO CENTENÁRIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0188-02/21-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/07/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0125-12/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada de mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Correta a exclusão de valores exigidos quando comprovada a incidência de diferenças apuradas em dias não úteis, com registro documental em dia seguinte e em valor próximo ao das diferenças apuradas. Razões recursais do contribuinte insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo, de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0188-02/21-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito, consoante determina o art. 169, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente apresenta peça recursal respaldado no art. 169, I, “b” do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir do recorrente o ICMS, no valor de R\$ 434.292,62, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum/aditivada, etanol comum/aditivado e diesel S10) de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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, nos exercícios de 2015 a 2018, conforme demonstrativos às fls. 4 a 11 dos autos.

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 92.976,08, diante das seguintes considerações:

VOTO

[...]

Em sua defesa, sem tratar questões de direito, a autuada traz à discussão fatos que ao seu entender poderiam justificar as diferenças apuradas pela fiscalização e elidir a infração.

Para tanto, aponta ocorrências que poderiam, no seu entendimento, corroborar com seus argumentos, quais sejam: (i) quase a totalidade das omissões terem ocorrido em dias não úteis; (ii) as omissões quase sempre serem múltiplas de 5.000 litros de combustíveis; (iii) os ganhos apurados, em regra, são equivalentes a mais que o dobro da média diária de suas vendas de combustíveis.

Em sede de informação fiscal o autuante após analisar tais argumentos, justificou todos os pontos e considerou

plausível parte das alegações, especificamente referente às duas primeiras, e admitiu ser possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada poderia efetivamente causar distorções, o que eliminaria muitas omissões de entradas apuradas, ressaltando, entretanto, que não todas.

Nessa esteira, revisou o levantamento e refez o demonstrativo de débito resultando em novos valores, tendo em seguida cientificado o sujeito passivo, inclusive com a entrega dos novos demonstrativos no cumprimento de diligência determinada por este órgão julgador, observando o disposto no art. 8º, § 3º do RPAF/99.

Quanto ao último argumento, ou seja, que os ganhos apontados no levantamento fiscal são superiores ao dobro das vendas, não acata, e justifica sua decisão em razão da natureza da movimentação dos estoques. Explica que as entradas ocorrem com menos frequência, mas em maior volume que as saídas. Portanto, tal afirmação, nada mais é do que a constatação da realidade fática, ou seja, não serve de argumento para descaracterizar a autuação.

Considero pertinentes e objetivas as informações prestadas pelo autuante, e correta a revisão procedida, motivo pelo qual, as acolho.

Registro, que a citada revisão dos valores motivou a realização da segunda diligência, com o fito de dar conhecimento à autuada, com a entrega dos novos demonstrativos, tarefa que foi cumprida pelo órgão preparador, conforme intimação via DT-e, postada em 22/12/2020, lida no mesmo dia, fls. 166 e 166-v, concedendo ao contribuinte o prazo de dez dias para se manifestar. Transcorrido o prazo, o contribuinte manteve-se silente.

Como dito linhas acima, o contribuinte milita no ramo de postos revendedores de combustíveis e como tal, a verificação de omissão de entradas de mercadorias, pode ser aferida com base nas informações contidas no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, através do exame do Registro 1300 da Escrituração Fiscal Digital, cujos dados decorrem das anotações no citado livro.

Registre-se, que os estoques de combustíveis, por determinação normativa, são medidos e registrados em períodos diários, onde o controle é mais rigoroso, ou seja, os estoques 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, cujos valores devem ser escriturados no seu LMC.

A Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, já previa que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

Portanto, não havia previamente a determinação do período de inventário, se anual, semestral, mensal ou diário, e desde já alcançava os postos revendedores de combustíveis, que fazem o inventário de combustíveis diariamente.

Caso se aplicasse a metodologia considerando os inventários anuais, que é o mais usual nos contribuintes do ICMS, as entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensados ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria as sobras e perdas durante o decorrer do ano.

Como a norma da ANP define como obrigatório que o inventário dos estoques de combustíveis automotivos comercializados por postos revendedores deve ser diário, foi então alterada a Portaria nº 445/98, onde o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10, permitindo assim, identificar durante todo o ano a ocorrência de entradas e saídas de mercadorias sem a cobertura de documentos fiscais, sendo as quantidades de entradas e saídas de combustíveis sem justificativas, como exige a Portaria da ANP que podem ocorrer por diversos motivos, inclusive operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, consideradas entradas e saídas sem emissão de documentos fiscais.

Repito que a omissão de entrada de mercadoria, apurada no presente lançamento decorreu do exame nos registros fiscais do contribuinte, por ele procedido e transmitido aos órgãos fiscalizadores.

No caso em exame, somente foi possível identificar a omissão de entrada de mercadorias após a análise das informações do LMC/Registro 1300 da EFD donde concluindo-se que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.

Ressalto outro ponto, por julgar importante, o fato de que a presente exigência fiscal não se baseia em presunção, pois decorreram de fatos concretos e comprovados, existentes nos registros em livros fiscais, situações descritas no inc. I do art. 10 da Portaria nº 445/98, verbis:

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:

No caso em exame foi identificada a entrada de combustíveis decorrente da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e dos registros dos estoques diários dos combustíveis no LMC, tendo sido identificado quantidades de ganhos volumétricos, sem ter o contribuinte registrado, conforme exige a ANP, a explicação destas variações.

Assim, conclui-se que os ganhos registrados em razão de variação volumétrica em valores superiores a 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), resta caracterizado que foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem tributação.

O relatório elaborado pelo autuante, fls. 05 a 06-v, posteriormente retificado, 60, 60-v e 61, demonstra que foram identificados ganhos registrados a título de variação volumétrica, quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC/Registro 1300 da EFD que excedeu o percentual, estabelecido pela SEFAZ no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal ANP.

Tais ganhos, considerados inadmissíveis foram observados em vários meses de 2015, 2016, 2017 e 2018. Dessa forma, a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal e a perda saída sem registro fiscal. As perdas, portanto, evidenciam que as mercadorias saíram sem tributação, justificando a exigência do imposto também por antecipação tributária, cujo crédito tributário foi constituído em outro Auto de Infração nº 2691380125/19-9.

A autuada assevera que vende o volume médio mensal de 65 mil litros de combustível, o que equivale a 2.170 litros por dia, sendo que os valores levantados pelo fisco apontam em quatro datas venda de 4.900 litros, o que daria uma média diária correspondente ao dobro da média normal, e assim, como indício de qual tal fato não ocorreu, diz que se assim fosse, teria provocado o que chamou de “estouro” de caixa de quase R\$ 19.000,00 por dia, fato que poderia ser verificado, se fosse realizada uma diligência junto as operadoras de cartão de crédito.

Este argumento que serviu de fundamento para o seu pedido de diligência, foi contra argumentada pelo autuante, que assim justificou: “O volume de vendas de uma empresa é definido pela demanda do produto e não pela sua oferta. Daí, não se sustenta a afirmação de que as entradas sem documentação fiscal, aumentando a oferta do produto em prejuízo do fisco, gerariam “estouro” das vendas, registradas ou não no POS”.

Saliento que o argumento trazido pela defesa não justifica o deferimento da diligência para o fim específico de desmontar a acusação que resultou da análise de estoques de mercadorias com aplicação de roteiro de auditoria específico para tal exame, são caminhos diferentes, que visam apurar ilícitos fiscais também diferentes.

Explico. Enquanto a análise das repercussões fiscais com intuito de comprovar possíveis ilícitos, com base no faturamento através de cartão de crédito e/ou débito, decorre da aplicação de roteiros de auditoria específicos, que avaliam e examinam a entrada de recursos financeiros cotejando com o volume monetário decorrente das vendas realizadas constantes nos documentos fiscais emitidos, o roteiro aplicado no caso em exame parte da análise dos estoques físicos das mercadorias comercializadas comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF), devendo-se observar que o EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$).

Ou seja, trata-se de exames e roteiros completamente distintos, utilizando cada um deles critérios completamente diferentes que conseqüentemente levam a resultados que não são comparáveis.

Ademais, a prova que poderia elidir a acusação encontra na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, se sua lavra e poder, razão pela qual indefiro o pedido com base no art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

Resta, portanto, concluir que os supostos ganhos volumétricos registrados e identificados pela ação fiscal com a aplicação do roteiro de auditoria corretamente aplicado, com base no novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido na Portaria nº 445/98, correspondem à entrada de combustíveis (mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária), sem documentação fiscal, adquirido de terceiros, sem a respectiva escrituração das entradas, devidamente comprovadas pelos registros no LMC/Registro 1300 da EFD, cabendo ao contribuinte efetuar o recolhimento do imposto devido

Diante de todo o exposto, tenho como parcialmente subsistente a infração, nos valores decorrentes da revisão procedida pelo autuante, já acolhida, conforme demonstrativo a seguir (...)

[...]

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, às fls. 194/203 dos autos, Recurso Voluntário onde, inicialmente, observa que o

objeto da irresignação recursal é primeiramente direcionado ao capítulo que não reconheceu a nulidade da infração e, em pedido sucessivo, a adequação da apuração do crédito tributário remanescente.

Em seguida, pede a anulação da Decisão da JJF em razão da ofensa aos basilares princípios da ampla defesa e do contraditório, pois, a suposta ocorrência de omissão do registro de entrada de combustível, fundamentada no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, acrescentado pela Portaria nº 159/19, com efeitos a partir de 2019, que define o novo critério para caracterizar omissão de saída, não tem respaldo legal às datas da ocorrência dos supostos fatos geradores (2015/2018). Assim, com base nesses argumentos, pediu a anulação da exação. Contudo, o Acórdão recorrido deixou de reconhecer a nulidade sob o fundamento de que a referida norma traria, em verdade, um novo procedimento fiscal, o qual poderia retroagir, à luz do art. 144, § 1º do CTN.

O apelante diz que o Acórdão recorrido afirmou se basear em parecer da PGE, sem, todavia, indicar o número de tal opinativo, fato este que, na prática, impede o recorrente de conhecer todo o raciocínio engendrado e até mesmo de verificar se, de fato, o referido parecer fora proferido em situação idêntica, ensejando embaraço ao exercício da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual deve ser anulado.

Como pedido sucessivo de reforma da Decisão da JJF para reconhecer a nulidade da infração 1, alega o recorrente a retroação indevida do art. 10 da Portaria nº 445/98 (criada em 25/10/2019) para alcançar fatos geradores anteriores, pois o art. 144, § 1º do CTN não autoriza a retroação de norma que põe o contribuinte em situação de vulnerabilidade. Cita decisão do STJ e diz que o dispositivo permite a retroação apenas de norma mais benéfica.

Ainda na linha de impossibilidade de retroação da Portaria nº 159/2019, pede reforma da Decisão recorrida para impedir a cobrança de multa, a julgando improcedente, diante da impossibilidade de retroação da lei para permitir a fiscalização do sujeito passivo de acordo com novos critérios, como também para aplicar a penalidade decorrente da utilização de tais critérios, sob pena de ofensa ao art. 106 do CTN, que exclui expressamente a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados, quando o fato pretérito é alcançado pela retroação procedimental.

Em seguida, tece pedido sucessivo de adequação do valor residual do Auto de Infração considerado parcialmente procedente sob a justificativa de que não está congruente com o conteúdo decisório da JJF e com as considerações do próprio autuante.

Explica que a impugnação teve como base a demonstração da ocorrência de erros de escrituração por parte do contribuinte e que o Acórdão da JJF chegou a reduzir a termo o fato, inclusive registrando que o autuante concordou com o decote de tais valores decorrentes da escrituração equivocada, ao reconhecer ter havido casos em que o autuado teve seu estoque de combustível repostado num dia, mas escriturado em data diversa, gerando a divergência apontada no Auto de Infração.

Diz que tal reposição de estoque em caminhões de 5.000 litros de combustível geralmente se deu próxima a dias não úteis, o que justifica o fato de a mercadoria ter chegado num dia, mas ter sido escriturada em dia diverso. Entretanto, revisando os demonstrativos apresentados percebeu que nem todos os registros relativos a entradas de omissões múltiplas de 5.000 litros foram afastados pela fiscalização, existindo 12 datas em que o fisco manteve a autuação, mesmo se tratando do erro de registro de entrada de mercadoria, cuja verdade material deve privilegiar, para excluir da autuação as omissões múltiplas de 5.000 litros, reduzindo o ICMS exigido de R\$ 92.976,08 para R\$ 30.565,02, conforme demonstra às fls. 201/202 dos autos.

Por fim, pede a anulação do Acórdão em razão da violação à ampla defesa e ao contraditório e, acaso ultrapassado, pugna pelo acolhimento do pedido para reforma do julgado para considerar improcedente a autuação, diante da impossibilidade de retroação da norma tributária. Sucessivamente, a extinção da cobrança das penalidades (art. 106, I do CTN) e a reforma do Acórdão para adequar o cálculo do valor residual da infração ao quanto decidido em Primeira

Instância.

Presente na sessão de julgamento, via videoconferência, os advogados: Drs. Matheus Moraes Sacramento – OAB/BA nº 21.250 e Luiz Fernando Garcia Landeiro – OAB/BA nº 16.911, no quais exerceram o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito exigido no lançamento de ofício de R\$ 434.292,62, para R\$ 92.976,08, como previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Quanto ao Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial decorreu da revisão do levantamento de estoque pelo autuante, em decorrência do acolhimento da alegação de defesa de fatos que poderiam justificar as diferenças apuradas, a saber: *i*) quase a totalidade das omissões terem ocorrido em dias não úteis e *ii*) as omissões quase sempre serem múltiplas de 5.000 litros de combustíveis.

Segundo o preposto fiscal:

“4. É plausível a alegação da autuada. É possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções acima. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas.

5. Anexamos o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados.

Note-se que consideramos apenas a hipótese acima: erro no registro da nota fiscal de entrada. Nesse sentido, a nota de entrada registrada de forma equivocada deve ter sido de valor próximo ao das perdas registradas.”

Assim, a JJF concluiu que:

Nessa esteira, revisou o levantamento e refez o demonstrativo de débito resultando em novos valores, tendo em seguida cientificado o sujeito passivo, inclusive com a entrega dos novos demonstrativos no cumprimento de diligência determinada por este órgão julgador, observando o disposto no art. 8º, § 3º do RPAF/99.

[...]

Considero pertinentes e objetivas as informações prestadas pelo autuante, e correta a revisão procedida, motivo pelo qual, as acolho.

Diante de tais considerações, concordo com a desoneração procedida na Decisão recorrida, tendo em vista que decorreu da análise minudente do preposto fiscal, quanto à hipótese de erro no registro da nota fiscal de entrada, por restar comprovada a incidência de diferenças apuradas em dias não úteis, seguidas de registro documental em dia seguinte, e em valor próximo ao das diferenças apuradas, o que tornou *plausível* a alegação do registro do documento em momento posterior ao efetivo ingresso do combustível.

Pelas razões expostas, concordo com a desoneração do imposto, razão de concluir pelo Não Provimento do Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, rejeito o pedido para anulação da Decisão recorrida, por não vislumbrar a alegada ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, especialmente porque o contribuinte demonstrou pleno entendimento da acusação fiscal, apresentou seus argumentos de defesa, os quais foram em sua maioria acolhidos pelo preposto fiscal, sendo-lhe naquela oportunidade ofertado todos os novos demonstrativos, ínsitos às fls. 59 a 141v dos autos, e reaberto o prazo de 30 dias para se manifestar, como prova o documento à fl. 166v dos autos, tendo o sujeito passivo se mantido silente. Assim, diante de tais observações, concluo inexistir qualquer preterição ao direito de defesa ou ao contraditório, logo, em consequência, a Decisão recorrida está incólume de qualquer vício, tendo primado pela busca da verdade material e do julgamento eficaz da acusação fiscal ínsita no lançamento de ofício.

No que se refere à alegação de que a ocorrência de omissão do registro de entrada de combustível está fundamentada no parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98, acrescentado pela Portaria nº 159/19, com efeitos a partir de 2019, deve-se ressaltar que 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), de sua exclusiva responsabilidade, onde se detectou sobras bem volumosas, **mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido**, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se ao adquirente a condição de responsável **solidário** pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), por ter estocado combustíveis adquiridos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento legal, de cuja acusação o recorrente entendeu e se defendeu.

Tal fato é reforçado através do art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19 (sequer citada no enquadramento legal do Auto de Infração), que se reporta à omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária nos termos previstos no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, objeto da exação fiscal deste lançamento de ofício, sendo, em consequência, descabido o pleito relativo à penalidade, decorrente da utilização de tais critérios, sob pena de ofensa ao art. 106 do CTN, eis que vigente à época dos fatos geradores e só beneficia o contribuinte **com deduções** de percentuais de supostas expansões volumétricas sobre as diferenças de entradas de combustíveis apuradas.

Inerente à alegação de que o Acórdão recorrido afirmou se basear em parecer da PGE, sem, todavia, indicar o número de tal opinativo, ensejando embaraço ao exercício da ampla defesa e do contraditório, motivo pelo qual deve ser anulado, há de se ressaltar que foi transcrito o excerto do parecer na própria Decisão recorrida, inexistindo o alegado prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, tal menção.

Ademais, em PAF similar (Auto de Infração nº 269138.0114/19-7), em 15/02/2021, a PGE emitiu Parecer nº 2021074132-0 sobre a matéria, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, com anuência do Procurador Chefe, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, no qual opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, é aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce ainda que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade arguidas.

Quanto ao pedido recursal para adequação do valor residual do Auto de Infração considerado procedente em parte, sob a justificativa de que não está congruente com o conteúdo decisório da JJF e com as considerações do próprio autuante, igualmente não lhe cabe razão, eis que o valor em que se fundamentou a Decisão recorrida, decorreu da análise das alegações de defesa pelo autuante em sua informação fiscal, às fls. 57 a 141 dos autos, nos termos já consignados quando da análise do Recurso de Ofício. Contudo, com a ressalva posta de *“Note-se que consideramos apenas a hipótese acima: erro no registro da nota fiscal de entrada. Nesse sentido, a nota de entrada registrada de forma equivocada deve ter sido de valor próximo ao das perdas registradas”*.

Portanto, não houve concordância plena do autuante, como alega o apelante, mas unicamente quando detectada *“... a nota de entrada registrada de forma equivocada deve ter sido de valor próximo ao das perdas registradas”*, cujo resultado apurado na revisão fiscal feita pelo preposto

fiscal foi inteiramente acolhida pela Decisão recorrida, inexistindo qualquer incongruência com o conteúdo decisório da JJF e com as considerações do próprio autuante, como alega o recorrente.

Assim, diante de tais considerações, descabida a alegação recursal de: *“...revisando os demonstrativos apresentados percebeu que nem todos os registros relativos a entradas de omissões múltiplas de 5.000 litros foram afastados pela fiscalização, existindo 12 datas em que o fisco manteve a autuação...”*, pois não restaram caracterizadas como possível erro de registro de entrada de mercadoria, diante dos critérios já postos, ou seja, *“... ter sido de valor próximo ao das peritrosdas registradas”*, pois não basta ser omissões múltiplas de 5.000 litros, conforme o contribuinte demonstra às fls. 201/202 dos autos.

Ademais, apesar de o recorrente alegar que ainda existem 12 datas de entradas múltiplas de 5.000 litros de combustíveis em que o fisco manteve a autuação, a exemplo da data de 03/01/2015, referente à gasolina comum, no qual remanesce “ganho” de R\$ 10.054,62, do que justifica tratar-se de *“Sábado após réveillon. ‘ganho’ próximo a 10.000 litros (múltiplo de 5.000)”* (fls. 201), observa-se que o apelante não anexa qualquer documento fiscal probatório de entradas de combustíveis que pudessem eliminar supostos “ganhos”, como também que tal análise havia sido realizada pelo autuante, às fls. 57/58 dos autos, tendo “compensado ganhos”, originalmente apurados de 15.090,50 litros de gasolina comum (fl. 5), inerentes às datas de 02 e 03/01/15, com supostos registros equivocados de notas fiscais de entrada, remanescendo “ganhos” de R\$ 10.054,62 (fl. 59).

Portanto, verifica-se que quando devidamente comprovada, foi acolhida a alegação do contribuinte de escrituração equivocada em decorrência de estoque de combustível reposto num dia e documento fiscal registrado em data seguinte. Porém, tais razões recursais sem a devida prova documental, são incapazes à reforma da Decisão recorrida.

Em consequência, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário decorrente da autuação contra o sujeito passivo para exigir do mesmo o ICMS no valor de R\$ 434.292,62, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis (gasolina comum/aditivada, etanol comum/aditivado e diesel S10) de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária apurada.

Portanto, o fulcro da autuação, com uma única infração, cinge-se à verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD**, nos exercícios de 2015 a 2018, conforme demonstrativos às fls. 4 a 11 dos autos (grifo meu).

Acompanho o i. Relator no que tange ao NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mas me permito divergir do nobre Conselheiro Relator Fernando Antônio Brito de Araújo acerca do posicionamento trazido no voto dele em relação ao Recurso Voluntário, ou seja, entendo que tal Recurso interposto pela empresa deve ser PROVIDO pelas razões que passo a expor.

Antes de mais nada, vale pontuar que o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Tais movimentações devem ser informadas pelas empresas do ramo varejista de combustíveis, observando o que determina a lei. De igual modo, tais empresas se utilizam do Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, sendo exigido a prestar as informações fiscais por meio da EFD. Tais fatos são incontroversos.

O que precisa ser analisado é se o roteiro fiscal adotado com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores e à data de lavratura da infração em comento, tem efeito legal.

A presumida entrada de mercadorias não registradas, apurada “*mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no IMC/registro 1300 da EFD*”, não permite tal cobrança, na medida em que o lançamento de ofício ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e o roteiro aplicado não encontra amparo em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Em que pese não haver provas inequívocas de que os cálculos realizados não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não existe, de igual modo, prova inequívoca de que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Como bem pontuou a ilustre Conselheira Leila Barreto no seu lúcido voto, exarado no Acórdão CJF Nº 0101-12/22-VD, o qual me permito transcrever o seguinte trecho:

“O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21, conforme trecho abaixo:

“A Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da vigência.”

Nesta esteira, é inconcebível que um único registro (“Registro 1300”) da EFD do Contribuinte possibilite a acusação de se ter ICMS a pagar, ou seja, a ocorrência de fato gerador, sem trazer a reboque outros meios probantes, para que não paire a dúvida. O LMC por si só não garante convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício. Entendo que deve prevalecer de forma inequívoca a verdade material. Inclusive em caso da dúvida, deve se adotar o quanto estabelece o art. 112 do CTN, ou seja, a interpretação mais benéfica ao contribuinte

Vale trazer à baila, recente Decisão da “4ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001”. Trago trecho do voto: “*Assim é que se afigura ilegal as autuações realizadas pelo Estado da Bahia com o objetivo de tributar fato gerador não previsto em lei, mas apenas em portaria, portanto lançamento fundamentado em norma infralegal*”.

Pelas razões acima elencadas, entendo que o Auto de Infração é NULO.

Vencido na nulidade, avanço no mérito para tecer as seguintes considerações:

Entendo que o presente lançamento, feito à luz do parágrafo único inserido em 2019, no art. 10 da Portaria nº 445/98, fere de morte os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores, e conforme susomencionado, em que pese o roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, o mesmo não encontra previsão em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou seja, o roteiro aplicado no Auto de Infração para determinação de omissões de entrada, não encontra amparo em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes à época dos fatos geradores.

É cediço não haver no presente processo administrativo fiscal qualquer elemento capaz de elidir, sem prejuízo do benefício da dúvida, a tese recursal de não ter havido ingresso de combustíveis no estabelecimento sem o seu correspondente documento fiscal.

O método legal de fiscalização até a data da lavratura do Auto Infração em foco, é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Como bem asseverou o voto da i. Conselheira Leila Barreto em Acórdão acima já citado, e ao qual me reporto outra vez, é justo e claro, ao qual me alio. Segundo ela: “*A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência*”.

É inconcebível admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir da data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos.

Para robustecer a justa tese da improcedência da autuação, me valho ainda do quanto exposto no

voto do i. Relator de 1º Grau, Paulo Danilo Reis Lopes, exarado no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, segundo o qual a “*Portaria 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência*”.

Pelo exposto, com base nos fatos, documentos e na legislação aplicável, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0126/19-5**, lavrado contra **AUTO POSTO CENTENÁRIO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 92.976,08**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS