

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0153/21-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ITALUBRE COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDOS - ITALUBRE COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF nº 0091-01/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 29/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0379-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa de 100% para 60%, com base no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário em face da Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente Em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2021 e notificado ao Sujeito Passivo em 30/09/2021 (fl. 23).

À unanimidade, o órgão julgador enquadrou a multa aplicada (de 100% para 60%, em verdade apenas aplicando o que se encontra na imputação), implicando uma desoneração da ordem de R\$ 219.485,08 ao tempo da prolação da decisão (fl. 184, com registros manuscritos).

Por meio do referido Auto de Infração, formalizou-se a exigência em face da Recorrente (Inscrição Estadual nº 110.624.899) de ICMS no montante de R\$ 548.712,68, além de multa (100% sobre o valor lançado, e acréscimos legais).

As ocorrências foram apontadas ao final dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019.

A irregularidade em lide foi caracterizada da seguinte maneira:

Infração 01 – 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 terceiro 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. [...] Enquadramento legal:* art. 4º, § 4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, § 6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 548.712,68.

O contraditório se desenvolveu em primeiro grau com Defesa (fls. 23 a 123, com documentos); Informação Fiscal (fls. 126 a 146-v.); Requerimento de acesso aos documentos do Auto de Infração e reabertura do prazo de Defesa (fls. 156 a 158); Retirada dos Autos de pauta para julgamento conjunto com outros feitos (Autos de Infração nºs 269138.0155/21-7 e 269138.0152/21-8 - fls. 165 a 166); novo Requerimento de acesso aos documentos do Auto de Infração e reabertura do prazo de

Defesa (fls. 171 a 172).

Em 01/06/2022 (fls. 173 a 182), a 1ª JJF julgou o Auto de Infração procedente em parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o presente Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Apesar de constar, à fl. 21, mensagem enviada via DT-e referente à intimação acerca da lavratura do presente auto de infração onde a data de leitura foi 30/09/2021, no sistema de informações do contribuinte da SEFAZ consta a informação de que a ciência teria ocorrido dia 17/12/2021, conforme alegado pelo autuado em sua defesa. Assim, considero tempestiva a apresentação da defesa pelo autuado.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

A lide consiste na antecipação tributária sobre combustíveis decorrente da exigência fiscal por solidariedade em omissão de entrada de mercadoria do Auto de Infração nº 2691380152/21-8, apurado mediante verificação da variação volumétrica ter ocorrido em índice acima do admitido pela ANP, conforme registrado no LMC/Registro 1300 da EFD.

O autuado apresentou as mesmas argumentações relativas ao Auto de Infração nº 2691380152/21-8, e embora não caiba neste auto de infração o retorno à discussão da lide que foi objeto do citado auto de infração, ainda mais que essa Junta de Julgamento Fiscal julgou por unanimidade a procedência daquele auto, abordarei os pontos apresentados em sua defesa.

Quanto à alegação de decadência do direito da Fazenda Pública de exigir créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos em julho e agosto de 2016, entendo que a contagem do prazo decadencial deve ser feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN. A presente exigência fiscal trata de suposta omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária no estabelecimento desacompanhadas de documento fiscal, cuja apuração decorreu da análise de informações constantes na escrituração fiscal do contribuinte. Se comprovada a omissão, fica evidenciado que o autuado não declarou a ocorrência do fato jurídico mediante a emissão de documento fiscal na aquisição e venda das mercadorias. Assim, não ficou configurada a decadência arguida.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a argumentação de inexistência de assinatura do autuante, bem como do visto do saneador e da autoridade fazendária. De acordo com os documentos acostados das fls. 01 a 19, constam no auto de infração as assinaturas do autuante, do saneador e da autoridade fazendária. Além disso, todas as folhas dos demonstrativos estão assinadas pelo autuante.

Também rejeito o pedido de nulidade do lançamento em razão da alegação de que os registros da EFD estavam incompletos em vários meses e que não foram considerados os estoques inicial e final em cada exercício. No caso de postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, a verificação de omissão de entradas de mercadorias pode ser aferida nos termos do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com base nas informações registradas pelo contribuinte no LMC ou Registro 1300 da EFD, sem necessidade de observação dos estoques do início e fim de cada ano, pois nas informações do LMC podem ficar caracterizadas entradas de mercadorias sem nota fiscal, se os ganhos volumétricos diários excederem o percentual máximo admitido pela legislação. A inexistência das informações do Registro 1300 da EFD em alguns períodos de apuração, não inviabiliza a verificação fiscal nos demais períodos em que houve a declaração. Esses períodos omissos podem ser objeto de nova ação fiscal.

Aliás, o critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, permite observações que não são possíveis quando se utiliza o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, com base nas informações constantes nos estoques inicial e final do ano e nas entradas e saídas de mercadorias registradas em documentos fiscais. Nesses processos, entradas e saídas sem registros em documentos fiscais podem ser compensadas ao longo do ano sem que seja percebido no resultado da auditoria.

No critério de apuração de omissão de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, as ocorrências de entradas e saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais ficam evidentes. As quantidades injustificadas de entradas e saídas de combustíveis podem ocorrer por diversas razões, inclusive podem indicar a realização de operações entre postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é proibida pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) e, por isso mesmo, ocorrem sem emissão de documentos fiscais.

No Auto de Infração nº 2691380152/21-8, a omissão de entrada de mercadoria foi verificada por meio dos registros fiscais do autuado. Por óbvio, a exigência fiscal não poderia existir se na ação fiscal também fosse detectada a omissão de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento fiscal dos documentos

emitidos e recebidos pelo autuado e nos quantitativos de estoque inicial e final. Nesses casos, as informações do LMC/Registro 1300 da EFD apenas serviriam para confirmar as omissões detectadas e nunca como fonte para nova exigência fiscal cumulativa.

Em razão da ação fiscal não encontrar qualquer omissão de saída ou entrada a partir do levantamento quantitativo baseado nos documentos fiscais emitidos e recebidos e nos registros dos estoques inicial e final, e por se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a omissão de entrada evidenciada unicamente nos registros feitos no LMC/Registro 1300 da EFD, permite a conclusão de que as mercadorias também saíram do estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem tributação.

Desta forma, a exigência fiscal do Auto de Infração nº 2691380152/21-8 não se baseou em presunção, cabendo, como foi feito, a exigência do imposto por solidariedade. Não podemos falar em presunção quando ocorrem as situações descritas no inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98, ou seja, quando a mercadoria ainda estiver no estoque ou se tiver saído sem tributação. A inexistência de omissão de saídas e entradas por meio da análise dos documentos fiscais emitidos e recebidos e da computação dos estoques inicial e final, leva à consequente conclusão de que os ganhos e perdas registrados como decorrentes de variação volumétrica foram objeto de operações sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem tributação.

A indicação errada do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como fundamento do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por antecipação tributária, em decorrência da exigência anterior que caracterizou a omissão de entradas de mercadorias e cobrou o imposto do autuado por solidariedade.

Importante destacar, que a exigência fiscal do Auto de Infração nº 2691380152/21-8 não está cobrando imposto sobre um volume de combustível detectado no tanque em razão de variação volumétrica, mas sobre a parcela do quantitativo encontrada no tanque que não pode ser atribuída à variação volumétrica, em decorrência da sua relação com o volume disponível no tanque naquele dia.

Entendo que não há como compensar as sobras detectadas nos registros efetuados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, com perdas registradas em outros dias. Assim como a sobra indica entrada de mercadoria sem nota fiscal, a perda indica saída sem registro fiscal.

A argumentação de que provavelmente a diferença esteja na falta de escrituração de notas fiscais, objeto do auto de infração nº 2691380155/21-7, também não pode ser aproveitada, porque não foi trazido aos autos qualquer comprovação de que os quantitativos eventualmente existentes nesses documentos não foram considerados nas informações consignadas no Registro 1300 da EFD. Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazido qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.

Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências que justifiquem solicitação de correção. A retificação da EFD durante a ação fiscal ou após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal.

O novo critério de apuração das omissões de entrada, estabelecido no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplica-se aos lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos antes de sua instituição, conforme § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, indefiro o pedido de perícia para realização de revisão do lançamento fiscal.

O autuante calculou o custo médio de cada produto no último mês de aquisição de cada ano, para apuração da base de cálculo do imposto devido relativo ao imposto devido por solidariedade, repetindo os cálculos já apresentados no Auto de Infração nº 2691380152/21-8. O aproveitamento destes cálculos serviu para compensação do imposto devido por antecipação tributária, objeto deste auto de infração. Acrescento também, que o § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 não foi revogado, mas alterado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19. O débito do imposto foi calculado obedecendo ao disposto na nova redação do art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96, que não admite que a base de cálculo do imposto a ser pago a título de antecipação seja inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, sendo, no presente caso, o PMPF. Ademais, de acordo com o art. 19 do RPAF, ainda que o dispositivo indicado estivesse incorreto, não acarretaria a nulidade, desde que pela descrição dos fatos, ficasse evidente o enquadramento legal.

Entretanto, em relação à multa aplicada, retifico o percentual de 100% para 60%, considerando que a que deve ser aplicada para a presente infração é a da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do presente Auto de Infração.

Foi interposto recurso de ofício.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio da advogada devidamente constituída, interpôs Recurso Voluntário (fls. 192 a 218-v), pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes

razões, expostas em síntese:

- a. Nulidade por ausência de assinatura da Autoridade Fiscal e do visto saneador no Auto de Infração (descumprimento de procedimentos formais obrigatórios) na via entregue ao contribuinte, em ofensa aos arts. 15, 28 e 39, inciso IX do RPAF/99;
- b. Nulidade por ausência de prévia intimação da Autuada para sanar irregularidades e entregar os arquivos magnéticos com inconsistências e incompletos - falta de intimação para apresentar o LMC – violação do art. 251, § 2º do RICMS, da Instrução Normativa nº 55/14, do art. 142 do CTN, do art. 130 do Código Tributário Estadual, do art. 2º e do art. 18 e art. 41 do RPAF e da Portaria nº 445/98;
- c. Da inaplicabilidade do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 a fatos ocorridos antes do início de sua vigência;
- d. Da decadência (art. 150, § 4º do CTN c/c Súmula nº 555 do STJ), em relação aos lançamentos referentes ao período de julho e agosto de 2016;
- e. Nulidade ou improcedência, considerando o “lançamento por presunção da presunção”, ante a não comprovação da hipótese prevista no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, implicando insuficiente caracterização da infração, sem a comprovação da existência de ganhos de combustíveis e da omissão de entradas, o que implica não comprovação da ocorrência do fato gerador, sem observância das regras sobre ônus probatório, dado o erro no levantamento quantitativo de estoques e a não observância do procedimento legal para determinação da exigência, o que implica violação da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal.

Conclui requerendo a declaração de nulidade do auto de infração, ou julgamento pela sua improcedência. No caso de procedência, reitera o pedido de realização de perícia, vez que há grande dúvida e incerteza acerca da exigência, sendo toda a matéria objeto do lançamento altamente controversa.

Recebidos os autos, considere-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Trazidos à sessão de 30/11/2022, registrada a presença na sessão de julgamento do Sr. Auditor Fiscal autuante (Jefferson Martins Carvalho), que se manifestou oralmente, o julgamento foi postergado para a sessão de 02/12/2022 (em atenção ao disposto no art. 55, § 3º do CPC/15, ora aplicado supletivamente - art. 180 do RPAF/99 - ante o risco de prolação de decisões conflitantes), quando já se encontrava pautado outro feito envolvendo a mesma Interessada, ocorrências semelhantes e decorrentes da mesma suposta “omissão de entrada”.

É o Relatório.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Conheço de ambos os recursos, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Em observância ao disposto no art. 154 do RPAF/99 (“A matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas”), dou início pelo exame do Recurso de Ofício (por versar sobre questão secundária), e a seguir de uma questão *preliminar* (qual seja, se o feito se encontra apto a julgamento, independentemente da perícia requisitada), e de uma questão *prejudicial* (decadência).

RECURSO DE OFÍCIO

Observa-se que a redução empreendida em primeiro grau foi, em verdade, um ajuste de erro material no Auto de Infração. É que na fundamentação da multa, foi indicado no Auto de Infração, corretamente, o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, cujo teor impende transcrever:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

[...]

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

Dúvida não há de que se está a cobrar nestes autos a multa por ter a Recorrente, em tese, deixado de recolher ICMS-Antecipação, devido em razão de ter, em tese, omitido entrada de mercadorias em seu estabelecimento.

Logo, a multa aplicável, em tese, é mesmo a de 60% sobre o valor lançado, e não a de 100% conforme restou lançado no Auto de Infração.

Desprovejo o Recurso de Ofício, ainda que a conclusão a que chegarei, no exame do Recurso Voluntário, torne prejudicado o lançamento da multa.

DESNECESSIDADE DE PERÍCIA

A Recorrente aduz seu requerimento de perícia “em caso de procedência”, o que leio evidentemente como perícia caso afastada a nulidade no reconhecimento da omissão de entrada, como veremos, uma *questão prejudicial* ao lançamento do ICMS-Antecipação.

Penso que decidiu corretamente o órgão de piso ao afastar a perícia fiscal, a despeito da fundamentação muito concisa.

Ali, pelo órgão *a quo*, foi dito que “Foi alegada a incapacidade dos tanques em armazenar os quantitativos registrados ao final de cada dia, mas também não foi trazido [Sic] qualquer documentação acerca da capacidade dos referidos tanques.”

Disse-se ainda que “Supostos erros na informação de valores na escrituração fiscal, como alegou o autuado em relação aos informados no Registro 1300 da EFD que serviram de base para o presente auto de infração, não se constituem em inconsistências que justifiquem solicitação de correção. A retificação da EFD durante a ação fiscal ou após a lavratura do auto de infração, sem as devidas explicações e apresentação de documentação que justifique as retificações, não tem o condão de afastar a exigência fiscal”.

Concluiu: “Por todo o exposto, indefiro o pedido de perícia para realização de revisão do lançamento fiscal”.

Examinando os quesitos formulados pela Recorrente, todos compatíveis com a demanda, o que se observa é que o órgão de piso: a) não encontrou nos autos indícios mínimos de elementos para a realização da perícia, e de indicação obrigatória pela Recorrente, a fim de se aferir a sua praticabilidade; b) convenceu-se de que há nos autos elementos suficientes para a sua elucidação - inteligência do art. 147, inciso II, alíneas “b” e “c” do RPAF/99).

Também concluo desse modo, pois não vejo evidências coligidas pela Recorrente para que se possa aferir a praticabilidade da perícia. E também estou convencido de que há nos autos elementos suficientes ao seu deslinde.

INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA

A acusação, em abstrato, decorre da constatação de “omissão de entradas”. Ou seja, a Recorrente (seja por erro, seja por culpa, seja por dolo - os elementos subjetivos não foram postos na acusação fiscal) deixou de registrar o ingresso de mercadorias em seu estabelecimento, o que implicaria descumprimento da legislação tributária e a incidência de normas de tributação, ainda que relacionadas com mercadoria tributada por substituição tributária na origem (industrial ou extrator de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo - art. 8º, inciso IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96).

Ora, se em tese o que se aponta são omissões na declaração de operações, não há que se cogitar aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Se o sujeito passivo a quem a lei atribui o dever de verter em linguagem competente o evento naturalístico, de efetuar declarações e registros fiscais, e de

“antecipar” o pagamento do imposto é colhido (em tese) na conduta de omitir todos esses comportamentos, não há o que se homologar. Essa é a inteligência da Súmula nº 555 do STJ, aventada pela Recorrente:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Portanto, acerta o órgão de piso ao rejeitar acolhida à prejudicial de decadência.

PREJUDICIAL DE NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO ACOLHIDA

Seguindo o exame das questões postas, observo que há ainda uma *questão prejudicial* a todos os autos de infração semelhantes ao que se encontra em exame, qual seja, a de se saber se a “omissão de entrada” restou devidamente caracterizada.

Isso porque a acusação nestes autos, de ausência de recolhimento de ICMS por antecipação, pressupõe a omissão de entrada. Assim, se eventualmente afastada a omissão de entrada, ainda que por uma nulidade constatada no lançamento tributário, obviamente restará descaracterizada a infração.

Ora, insisto, essa é uma *questão prejudicial*. Vale dizer: É UMA QUESTÃO DE MÉRITO! Não há nada que a aproxime de uma “preliminar”, salvo o fato de que são tecnicamente arguidas antes de outras, e devem ser tecnicamente decididas previamente a outras.

A diferença entre uma questão preliminar e uma questão prejudicial é elementar: preliminares são aquelas que, por força de disposição da legislação processual, devem ser aduzidas em “capítulos preliminares” de uma contestação, e em geral dizem respeito à formação do processo; questões prejudiciais são fatos prévios à causa de pedir imediata (são causas de pedir mediatas, interna ou externamente à relação jurídica em exame).

Barbosa Moreira e Thereza Alvim (*Fundamentos do Processo Civil Moderno*, t. I, p. 258-259) lecionam que as questões prévias podem ser classificadas como questões preliminares ou questões prejudiciais (Cândido Dinamarco destaca que as prejudiciais são questões de mérito), de acordo com a qualidade ou o teor da influência exercida sobre as questões posteriores.

Sabidamente, o legislador processual baiano assentou que, ainda no art. 154, parágrafo único, o julgador vencido em *preliminar* (insisto, PRELIMINAR, lembrando que o *caput* fala de PRELIMINAR e de PREJUDICIAL) não está eximido de se manifestar sobre “questão principal”. Ora, *a contrario sensu*, o julgador vencido em questão PREJUDICIAL, especialmente se essa questão for incompatível com a matéria decidida, obviamente não pode ser compelido a decidir “questão principal”.

Para maior clareza, transcrevo integralmente o dispositivo da legislação (Decreto nº 7.629/99, o RPAF/99):

Art. 154. A matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas.

Parágrafo único. O julgador ou conselheiro não ficará eximido de votar a matéria principal, uma vez vencido na preliminar levantada.

Disse tudo isso, Senhor Presidente, para que mais uma vez possa sustentar que nestes casos meu entendimento é de que há um vício na constatação da “omissão de entrada”, e que em meu sentir acarreta a improcedência do Auto de Infração, em razão da nulidade do lançamento.

Em seu o Recurso, em que se inquina nulidade no lançamento por “presunção da presunção” e insuficiente caracterização da infração, e critica-se o art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, sendo vedada sua aplicação retroativa, penso que **assiste razão à Recorrente**.

Reporto-me aos votos que tenho proferido em julgamentos deste Conselho (a exemplo do que constou no Acórdão CJP nº 0180-12/22-VD, j. em 13/06/2022, em que fiquei vencido).

Voto pela **nulidade do lançamento** (e não pela “improcedência”), porque me parece que nas circunstâncias examinadas, não há elementos suficientes para gerar convicção, determinar com segurança, a ocorrência da infração (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99).

Isto é, não há certeza, a partir dos elementos coligidos, e pela técnica empreendida, de que a Recorrente omitiu entrada de mercadoria. Como também não há certeza de que a Recorrente declarou todas as entradas. E, na incerteza, deve-se favorecer a liberdade, cabendo à Fiscalização refazer a Ação Fiscal, se ainda houver tempo, por outras técnicas que gerem maior convicção.

Quero com isso, insisto, afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a higidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento.

Conter o ato administrativo de lançamento todos os seus elementos é **MÉRITO**. Determinar a matéria tributável é o objeto do ato administrativo de lançamento (art. 142 do CTN), portanto integra o seu **MÉRITO**. Aferir a matéria tributável **com segurança** é um mandamento da legislação baiana (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), portanto é **MÉRITO**, com a respeitosa licença de entendimentos contrários.

Esclareço.

Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade.

Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.

Constato lançamentos referentes aos exercícios de 2005 e 2006, que mereceram deste Conselho o seguinte julgamento (Acórdão CJF nº 0100-12/10, j. em 06/04/2010):

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). As omissões de entradas constatadas são apenas aparentes. A empresa vende quantidades de combustíveis a mais do que comprou, não porque omitiu entradas, mas porque, embora tenha registrado as compras com as quantidades devidamente corrigidas de acordo com os critérios fixados pelo CNP, em função da temperatura-padrão de 20 °C, não procedeu da mesma forma ao dar saída das mercadorias, pois a legislação que regula o setor não prevê que assim devesse proceder, daí haver um ganho de volume em virtude da expansão das moléculas dos combustíveis por força do natural aumento de temperatura, haja vista que na Bahia a temperatura ambiente se situa quase sempre acima de 20 °C. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Mais recentemente, esta Câmara proferiu dois Acórdãos unânimes:

Acórdão CJF nº 0309-12/20, j. em 04/11/2020:

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Acórdão CJF nº 0033-12/20, j. em 12/02/2020:

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em múltiplas causas de nulidade, tanto formal quanto material. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Deste último, aliás, peço licença para transcrever o voto condutor, acolhido à unanimidade, da lavra do insigne Conselheiro Ildemar José Landin:

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício de Auto de Infração julgado nulo em Primeira Instância, a partir de lançamento decorrente de falta de recolhimento de ICMS de operações não escrituradas em livros fiscais próprios, em que, resumidamente, os argumentos do Relator em prol da nulidade, são os seguintes:

Que os valores de ICMS exigidos na autuação, foram calculados na planilha cujo título é VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA, fls. 22, 22-v a 29, 29-v, teve como base os valores extraídos, segundo informa o autuante, da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte; Importante registrar, que estes cálculos foram efetuados diariamente, sem, contudo, indicar o valor do estoque inicial e final do combustível no dia, abrangendo apenas os dias quando foram detectados os ganhos.

O autuante destaca na informação fiscal, fl. 128, que razão entre os ganhos ou perdas e o volume disponível em estoque (registro 1300, campo VOL_DISP, da EFD) for superior a 0,6% (seis décimos por cento), esses ganhos e perdas precisam ser devidamente justificados no campo 13 do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, item VII, 13, “f”, da Portaria NDC nº 26, de 13 de novembro de 1992.”

Contudo, afirma que não teve oportunidade de examinar se houve ou não justificativas plausíveis para a ocorrência desses valores de ganhos e perdas em virtude da não apresentação do LMC pelo contribuinte, apesar de intimado a fazê-lo.

Aqui já se denota uma incongruência do lançamento - o autuante afirma que sequer teve acesso ao LMC para verificar se houve justificativas das alterações, sendo que nem mesmo há no demonstrativo, estoque inicial e final para comparações.

É visível que foi feita uma auditoria de estoques, sem os elementos indispensáveis para sua consecução, e a própria descrição da infração sequer se reporta a uma presunção legal de omissão de saídas pela constatação de omissão de entradas.

As ditas “operações não escrituradas nos livros fiscais próprios” pressupõem a existência de documentos sem a devida escrituração, e não consta no processo quaisquer provas de documentos relativos a operações não escrituradas, o que já se constitui em erro formal insanável neste processo. Continua o Relator a quo:

O demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O RPAF/99 no § 2º do art. 39 prevê que: “Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Portanto o RPAF na lavratura do auto de infração, autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado.

No auto de infração em lide, o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, de não ter sido apresentado o LMC pela autuada, justificando tais ocorrências, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido. Para o deslinde da questão, interessa sobremaneira estabelecer a verdade material, que se fundamenta na existência de provas.

Os valores computados como entradas de mercadorias, calculados nos levantamentos, foram assim considerados, diante da justificativa elaborada pelo autuante para explicar a existência de registros na EFD do contribuinte, relativo aos ganhos excessivos os quais denominou de “ganhos estapafúrdios”, que por não encontrar explicações na ocorrência de fatos naturais, atribuiu estes ganhos a interferências de natureza humana na produção de adulterações, fraudes e outros.

De fato, de uma simples observância do demonstrativo à fl. 01 do auto, nota-se que os lançamentos são diários 08/12, 10/12, 13/12, etc., em situação atípica, inusitada, e frontalmente contrária à legislação tributária, fato este, que fosse apenas o único como irregular, já implicaria em nulidade formal.

Da análise das peças do processo, é incontestável que não foi cumprido o procedimento do roteiro de estoques, conforme as regras estabelecidas; a descrição da infração não condiz com o roteiro apresentado no demonstrativo (roteiro de estoques que não contém sequer os dados essenciais para o cálculo), o que implica em

múltiplas causas de NULIDADE tanto formal quanto material.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.

Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada.

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (*hominis*, relativas, e *juris et de jure*), e entre essas e a criação de “ficções jurídicas” abomináveis, por ferir a natureza das coisas, é por vezes muito tênue.

Inferências “matemáticas” (ou aritméticas, o que é o mesmo que inferência matemática, salvo se desconstruirmos a noção científica de que Aritmética é parte da Matemática) como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas. Podemos demonstrá-lo “matematicamente” (estatisticamente, é verdade), ao constatar o volume de resultados díspares alcançados nas auditorias de estoque.

Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; *logo* omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertas de nota fiscal; *logo* incide o dever de antecipar o ICMS nas operações próprias subsequentes) **não pode implicar a criação de um fato gerador novo, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº 7.014/96** (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).

E não se aduza que a escrita do empresário faz prova contra si (art. 226, *caput*, do Código Civil), pois (a) a escrita obviamente deve ser considerada como um todo, como um conjunto, e não com excertos pinçados voluntariamente pela fiscalização, especialmente quando não adredemente concertada para essa finalidade; e (b) a comprovação da inexatidão dos registros (e, como no caso em tela, há dúvida razoavelmente lançada, e não combatida, sobre essa exatidão) afasta a prova resultante de “livros e fichas” (parágrafo único do mesmo art. 226 do Código Civil).

Há, repito, muita incerteza na ação fiscal, a despeito do denodo do Autuante neste caso.

A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “*mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD*”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Examine-se o método aplicado: extraiu-se da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível; os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. Referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura; os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada de mercadoria não registrada”.

Neste sentido, a Recorrente contestou as quantidades de mercadoria que foram extraídas da sua EFD. E sinalizou que os desvios são decorrência de erros.

A ação fiscal não dá conta de ter examinado o LMC físico.

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 considerada ineficaz por não estar amparada por qualquer norma, ainda que infralegal.

E nem se mencione o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JF nº 0118-06/21: “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”.

A aplicação da Portaria nº 445/1998 efetivamente acarreta um desconforto hermenêutico. É que o art. 7º comanda que não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato “omissão de entrada” e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, portanto a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Ocorre que as operações de saída da mercadoria combustível, operadas pela Recorrente, não são, em princípio, tributáveis. Já ingressam no estabelecimento com tributação encerrada, pois são tributadas nas refinarias. É pouco crível, e depende de investigação mais robusta, que os combustíveis saiam das refinarias sem tributação - e é, certamente, inverossímil que o Recorrente esteja a adquirir mercadoria oriunda de refino irregular, ou importada irregularmente.

Em outras palavras, os registros do LMC/1300, na EFD, são peças auxiliares à ação fiscal, que podem sinalizar (ou não) uma irregularidade, a ser **critériosamente verificada**. Nesta hipótese, caberá, pois, uma análise específica de toda a sua escrita fiscal, notadamente seguindo outros roteiros de fiscalização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300” (a despeito do que declarou em manifestação oral neste julgamento, mas que não constatei *data venia* a partir dos papéis de trabalho postos entre os demonstrativos do Auto de Infração), sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção na sustentação da autuação.

Imperioso, portanto, invocar o princípio da verdade material, observando os estoques iniciais, as compras e vendas, assim como demais elementos probatórios, a exemplo da escrita contábil. Não se pode admitir que um único registro da sua EFD tenha o condão de presumir fato gerador, sem demais provas acessórias.

É factível admitir erros nas informações declaradas, assim como concluir que o LMC, sozinho, não permite a formação de um juízo de convencimento, como ocorreu no presente lançamento de ofício.

Impende fazer referência a decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, com a transcrição do seguinte trecho: “Assim é que figura-se 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”.

Em consulta pública ao *site* do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, constato ainda que o feito em apreço já foi apreciado, em sede de apelação (não visualizei certidão de trânsito em julgado, e há aparentemente recurso especial interposto), concluindo pela manutenção da sentença, ementa nos seguintes termos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS. SENTENÇA IMPROCEDENTE. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA PARTE AUTORA REJEITADA. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. Trata-se de Apelação interposta por ESTADO DA BAHIA (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) em face da sentença proferida pela MM. Juíza de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador – BA, que nos autos de AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS, tombada sob nº 8057416-34.2021.8.05.0001, julgou procedente o pleito autoral, declarando a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação,

contra os Postos de Combustíveis apelados, que tenham como enquadramento legal os arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º, inciso IV, 23-A, inciso II, todos da Lei 7.014/96, e do art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98 e que visam a cobrança de ICMS sobre volume de combustíveis oriundo de variação volumétrica acarretada pelo aumento da temperatura, em razão da ausência de fato gerador de ICMS, do recolhimento total do referido imposto de forma antecipada pelo regime da substituição tributária progressiva e da ilegalidade/inconstitucionalidade do artigo 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Insta salientar que na substituição tributária progressiva ocorre a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia aos ocupantes das posições anteriores. Deste modo, os participantes das posições posteriores na cadeia de substituição não pagam os tributos diretamente, pois são contribuintes substituídos, de outro modo, arcam também com os prejuízos econômicos provenientes de uma cobrança irregular do tributo assim como os membros das primeiras posições. Com efeito, a própria natureza desse instituto tributário demonstra que qualquer irregularidade na cobrança do imposto em pauta, acaba prejudicando e interessando a todos os membros da cadeia indistintamente, justificando assim o interesse de agir da parte autora. Destarte, rejeito a preliminar arguida. Cumpre ressaltar que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87/1996, tratando-se de imposto de competência estadual com incidência sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Observa-se que o regime da substituição tributária progressiva, por sua vez, foi instituído pelo § 7º, do art. 150, da Constituição Federal. Deste modo, correta a sentença ao declarar a improcedência de todas as autuações realizadas pelo apelante, objetos desta ação, contra os Postos de Combustíveis apelados em razão da ausência de fato gerador de ICMS. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. (TJBA, Segunda Câmara Cível, Apelação Cível nº 8057416-34.2021.8.05.0001, Rel. Des. Maria de Fátima Silva Carvalho, votação unânime em 14/06/2022).

Em resumo: a verificação, sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019) não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques) implique “declaração de ganho diário no registro 1300 da EFD”, e “confissão de entrada de mercadoria sem nota”, e a presunção de omissão de entrada, e consequentemente o dever de antecipar o ICMS-ST próprio nas operações subsequentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.

Acolho, enfim, o item do Recurso Voluntário, e julgo nulo o lançamento.

Insisto que a arguição de nulidade é mérito, e se confunde com o que a Recorrente aventou em capítulo de mérito de seu Recurso Voluntário. Não há preliminar, se o que se aprecia é um elemento do ato administrativo de lançamento (o seu objeto, consoante o art. 142 do CTN, e que nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF deve ser evidenciado com segurança, sob pena de nulidade).

Deve-se acrescentar que o PAF em que se julgou o Auto de Infração nº 269138.0152/21-8 (apreciado conjuntamente em primeiro grau com estes autos), foi examinado por esta Câmara, consoante o Acórdão CJP nº 0294-12/22-VD (julgamento em 26/09/2022), e o meu voto é substancialmente o mesmo oferecido pela Ilustre Relatora daquele recurso, no que ficamos vencidos (mas não convencidos).

Ante o exposto, conhecidos ambos os recursos (de Ofício e Voluntário) voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mas sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, declarando NULO o lançamento tributário (“improcedente” o Auto de Infração).

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário)

Com a devida *venia*, divirjo da decisão do *i. Relator* que proveu o Recurso Voluntário para julgar NULO o Auto de Infração, cujo crédito tributário fora lavrado para exigir o valor total histórico de R\$ 548.712,68, em razão da exigência do ICMS na condição por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação da variação volumétrica **em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC / Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2019.

Para fundamentar sua decisão e julgar NULO o Auto de Infração, o nobre Conselheiro Relator tenta desqualificar a auditoria de estoque, metodologia consagrada na fiscalização e que se trata de nada mais que uma equação aritmética de apuração do estoque, conforme veremos adiante, ao ponto de questionar *‘se a “omissão de entrada” restou devidamente caracterizada’*, indo além da própria tese recursal de alegar *“lançamento por presunção da presunção”*, conforme excertos do voto condutor a seguir reproduzidos:

*O que há de novidade é o roteiro fiscal empreendido, valendo-se de permissivo inserido na Portaria atinente à auditoria de estoques, **roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções** a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.* (grifei)

Em primeiro lugar: não se assistiu ao exaurimento dos testes que a defesa forçou a acusação a proceder. Não se vê elementos de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada.

Ademais, o limiar entre espécies de presunções (hominis, relativas, e juris et de jure), e entre essas e a criação de “ficções jurídicas” abomináveis, por ferir a natureza das coisas, é por vezes muito tênue.

*Inferências “matemáticas” (ou aritméticas, o que é o mesmo que inferência matemática, salvo se desconstruirmos a noção científica de que Aritmética é parte da Matemática) como as que surgem das **auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza** muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas. Podemos demonstrá-lo “matematicamente” (estatisticamente, é verdade), ao constatar o volume de resultados díspares alcançados nas auditorias de estoque.* (grifei)

Sendo assim, não cabe desqualificar o método da auditoria de estoque em razão de ajustes decorrentes de provas documentais, quando do exercício do contraditório, em busca da verdade material, cujo fato só há de louvar e não denegrir o roteiro fiscal da auditoria de estoque.

Diante de tais considerações iniciais, vislumbro que a tese recursal se restringe, basicamente, a alegar fatos sob a premissa falsa de que a exigência decorre de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, o que não é verdade, razão para admitir que o voto condutor se apresenta desconexo da realidade fática, ao concluir incoerentemente pela nulidade da exação, razão da minha divergência quanto ao seu resultado.

A impropriedade da afirmação de que *“... a de se saber se a ‘omissão de entrada’ restou devidamente caracterizada”*, chega ao absurdo de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, parte que estuda as operações numéricas, visto que 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 exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do exercício 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 exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) 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 Registro de Inventário no final do exercício 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 Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, 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.

Assim, trata-se de uma ciência exata, onde dois mais dois menos um, tem que resultar em três, caso contrário, houve entradas ou saídas sem documentação fiscal. E nada mais há de se provar por parte da acusação fiscal, eis que fundada na própria EFD e documentos fiscais fornecidos pelo autuado, salvo se o contribuinte venha apresentar provas documentais que contradigam o levantamento fiscal, dentro do pleno exercício de defesa e do contraditório, por se tratar de um fato modificativo, cujo ônus da prova é de quem alega, no caso o sujeito passivo.

Neste contexto, totalmente infeliz a conclusão do voto condutor de que “... *a de se saber se a ‘omissão de entrada’ restou devidamente caracterizada.*”, como também de que “... *roteiro esse que insere uma desconcertante cadeia de presunções a partir de um fato que, muito bem pode-se admitir e nada se viu do acusador para afastar, ter decorrido de erro, ou de fenômenos físicos anormais.*”, pois, como já dito, a exigência do imposto por antecipação tributária ao recorrente decorre do “ganho” **marginal** de combustível **apurado através de índice superior ao admitido pela ANP para variação volumétrica**, por ter adquirido combustíveis de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, visto não se ter notícias do milagre da multiplicação de combustíveis.

Ressalve-se que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre **do excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual por produto se apura: *ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = ESTOQUE ESCRITURAL*.

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma contagem física e pretérita, logo, impossível de ser reavaliada, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e apurado à época, pois, impossibilita retroceder no tempo para qualquer revisão da quantidade declarada no estoque físico, à época, devendo, portanto, ser aceita como verídica.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, há de ressaltar que por se tratar de **levantamento diário** a partir do **estoque físico de abertura** declarado pelo próprio contribuinte, não acarreta compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia e deduzido do volume vendido no dia, apurando-se o estoque escritural, que é confrontado com o estoque *físico* no final do dia aferido pelo próprio contribuinte. Logo não se contaminam e nem se compensam quantitativamente.

Assim, da análise do levantamento fiscal verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte **excedeu ao índice expansão admitido** como normal na legislação estadual de 1,8387% sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), inclusive superior ao índice de 0,6% 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 variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme apurou-se na ação fiscal, sendo inadmissível a conclusão do voto condutor de que *“Isto é, não há certeza, a partir dos elementos coligidos, e pela técnica empreendida, de que a Recorrente omitiu entrada de mercadoria. Como também não há certeza de que a Recorrente declarou todas as entradas. E, na incerteza, deve-se favorecer a liberdade, cabendo à Fiscalização refazer a Ação Fiscal, se ainda houver tempo, por outras técnicas que gerem maior convicção”*, sob pena de desqualificar a auditoria de estoque e validar a elisão fiscal, numa plena troca de valores.

Inerente à conclusão pelo nobre Conselheiro Relator de que:

***Em resumo:** a verificação, sinalizada no art. 4º (e, não no art. 2º) da Lei nº 7.014/96, c/c art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/1998 (em sua redação posterior à Portaria nº 159/2019) não pode ensejar validamente a conclusão de que todo ganho superior à margem tolerada (valores admitidos pela agência reguladora ou autoridade tributária, em auditoria de estoques) implique “declaração de ganho diário no registro 1300 da EFD”, e “confissão de entrada de mercadoria sem nota”, e a presunção de omissão de entrada, e consequentemente o dever de antecipar o ICMS-ST próprio nas operações subsequentes (mormente quando a tributação deve-se encerrar, como no caso da venda de combustíveis derivados de petróleo, com a saída do estabelecimento industrial ou extrator), e seja havido como fato gerador do imposto. Inteligência do art. 7º da Portaria nº 445/1998.*

A PGE, através do Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, em 15/02/2021, com anuência do Procurador Chefe PGE/PROFIS, Dr. Nilton Gonçalves Almeida Filho, já se pronunciou no sentido de:

- desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, **não se trata, em hipótese alguma, duma presunção**, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300) **que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental**.
- alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicidizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo 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).

Por fim, a PGE concluiu **que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD** que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica **sem qualquer lastro documental**.

Portanto, a exigência fiscal **não decorre** de qualquer presunção, mas, sim, da diferença entre as quantidades do estoque físico, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, ao confrontá-las com o estoque escritural 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 ao adquirente, diante de tal constatação, além da 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, também a responsabilidade, do próprio sujeito passivo, pelo recolhimento da antecipação tributária, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Quanto à decisão judicial de que “... *se figura 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.*”, com o devido respeito, deve-se esclarecer que, na verdade, **não se trata de “ganho” pela variação volumétrica**, mas de **entradas de combustível sem o devido documento fiscal**, cujas sobras aferidas no estoque ocorrem mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido e, em consequência, caracterizando-se fato gerador previsto em lei.

Assim, inexistem razões para que seja declarada a nulidade ou improcedência da infração, até porque o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados e, sequer, comprova existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e de impossível verificação pretérita, de sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD e utilizados pelo fisco que identificou as absurdas diferenças quantitativas de entradas dos combustíveis sem documentação fiscal.

Do exposto, em que pese concordar com o voto do i. Relator no tocante à parte inicial que rejeitou as preliminares, divirjo da sua conclusão e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 **269138.0153/21-4**, lavrado contra **ITALUBRE COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 548.712,68**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS