

PROCESSO	- A. I. N° 281231.0003/20-8
RECORRENTE	- P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0170-02/22-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 29/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0402-12/22-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada via auditoria de estoque. Constatado ganho volumétrico, registrado no LMC/Registro 1300 da EFD, acima do índice admitido. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, com exceção da multa aplicada. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Modificada a Decisão recorrida, quanto a multa aplicada. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, "b" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão ocorrida via Acórdão nº 0170-02/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2020 para exigir do recorrente ICMS por antecipação tributária de R\$ 339.966,26, acrescido da multa de 100%, 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 sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, apurado mediante verificação da **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC do Registro 1300 da EFD, nos exercícios fiscais de 2017 a 2019.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar as preliminares de nulidades, diante das seguintes conclusões:

VOTO

[...]

Ora, nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão à Receita Federal do Brasil é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiram os autuantes ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitidos e validadas pelo contribuinte, via SPED-Fiscal,

Também não se permite ajuste de retificação de EFD, considerando registros do LMC físico na fase em que se encontra o caso, especialmente considerando a longevidade dos fatos, pois a verificada e explicita inércia do sujeito passivo em tempestivamente proceder a correção dos dados que diz equivocados, de modo espontâneo possibilita apagar dados já informados através do SPED-Fiscal.

Em tal contexto, é de se ter em conta que as provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. São valores constantes no Registro 1300, onde tidos como sobras, ultrapassaram o limite estabelecido na Portaria nº 445/98 de 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia mais volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, valores que acima deste limite não pode contar com outra justificativa, senão a de entrada de combustível nos tanques de armazenamento.

Então, desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação

similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.

Quanto a alegação de ser impossível a efetiva ocorrência dos excessivos “ganhos diários” detectados, além de resultarem de expressa declaração do próprio sujeito passivo por registro na sua regular escrita fiscal, nos autos não há elementos que documentam as alegações expressadas no texto da Impugnação. Em outras palavras, a alegação defensiva carrega apenas dedução lógica, desacompanhada de necessária e indispensável elemento probatório na forma indicada no art. 123, do RPAF, de modo a facultar avaliação técnica

Em definitivo, não vejo mérito no argumento relativo à falta de congruência do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 com o método de auditoria aplicado no procedimento fiscal do qual resultou o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, no sentido de que só, se possível, somente a partir da data de sua publicação, pois o dispositivo incluído, apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte.

Tenho, pois, por indubitável, concluir-se que os “ganhos” de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 444/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente para quantificar o quantum debeatur do fato gerador do ICMS “entradas de mercadorias não registradas”, haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato imponível identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).

Por fim e para colmo, tenho que pelo exposto a relação de causa e efeito entre a apuração, o dispositivo adotado e o fato narrado resta firmado; por constituir-se tributo sujeito `a lançamento por homologação, a responsabilidade dos registros do LMC e consequentemente, dos arquivos EFD é unicamente do contribuinte autuado; o Ente tributante crê na prévia outorga concedida ao contribuinte para elaboração da EFD como bastante e suficiente para gerir-se e autodeterminar-se no correto controle da movimentação empresarial com repercussão tributária; os registros foram feitos; a fiscalização os examinou; os excessos por variação volumétrica foram identificados; os cálculos dos preços médios unitários foram feitos; o imposto foi distinguido pela sua natureza; as omissões de entradas foram estabelecidas; o auto foi lavrado; os demonstrativos foram apresentados; de tudo foi dado ciência ao contribuinte. Cada causa anterior teve o seu efeito posterior, de modo que, em termos de verdade material, tudo foi apresentado.

Observando que as intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, mas nada impede que também sejam encaminhadas aos patronos do sujeito passivo na forma solicitada, pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado apresentou, às fls. 159 a 179 dos autos, Recurso Voluntário onde, em tece as seguintes alegações:

- VÍCIOS E ILEGALIDADES NO LANÇAMENTO, pois não recebeu todos os demonstrativos necessários à formação do PAF, como determina o art. 46 do RPAF, mas apenas as planilhas sintéticas, tendo o CONSEF, em casos similares, determinado diligência para o fornecimento de todos os demonstrativos e arquivos usados na apuração, devendo tal conduta ser seguida no caso presente, do que pede a nulidade da Decisão e o saneamento do víncio.
- FLAGRANTE ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO, RECONHECIDA PELO CONSEF E PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA, pois, o lançamento de ofício baseado, exclusivamente, na EFD, não possui cunho legal, na medida em que não comprova a efetividade das alegadas “aquisições sem documentação fiscal”, do que cita os Acórdãos CJF nºs 0309-12/20-VD e 0097-12/20-VD, como também que sobre a matéria a 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, no Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, proferiu sentença, cuja parte dispositiva, foi homologada pela 2ª Câmara Cível, onde se percebe, com total clareza, que foram consideradas ILEGAIS / INCONSTITUCIONAIS os dispositivos infralegais, bem como as autuações baseadas na Portaria nº 159/19, frente aos “princípios da reserva legal e da irretroatividade de ato infralegal”.

Salienta que, mesmo que admitida a metodologia aplicada, não se pode afastar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, pois a Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, § 4º, IV, prevê o fato gerador ocorre no momento da entrada de mercadorias os bens, não

registradas, de forma presumida, sendo a base de cálculo, usada no Auto de Infração, aquela prevista para a hipótese de PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS, conforme art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96.

- IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA Nº 159/19, ainda que se cogitasse, por absurda hipótese, na legalidade da Portaria nº 159/19, não haveria que se falar em sua aplicação a fatos ocorridos antes de sua edição, eis que foi publicada no dia 25/10/2019, do que invoca os artigos 100, 103, 144 e 146 do CTN, porque: 1º) o art. 144 se reporta a Lei; 2º) a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”; 3º) a Portaria nº 159/19 tão somente erige um fato, um dado, à condição de GERADOR DO ICMS e 4º) os dados do LMC não foram usados, em uma regular auditoria, para fins de apuração / levantamento das quantidades supostamente omitidas ou da base de cálculo, mas foram as próprias informações tidas como fatos geradores, como já demonstrado e expressa a Portaria. Nesse sentido, cita Decisão da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, Processo nº 8009255-56.2022.8.05.0001.
- Sobre o tema “VERDADE MATERIAL”, diz ser imprescindível mencionar a decisão proferida, de forma unânime, pela 1ª Câmara do CONSEF, relativo ao Auto de Infração nº 2692741202159, lavrado contra a empresa SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A, no sentido de que os dados registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes, irreais e absurdos.

Assim, segundo o recorrente, a discussão sobre a verdade material: os arquivos da EFD, em poder da fiscalização, demonstram com clareza os totais vendidos pela autuada em cada exercício, por período, tipo de combustível e “por bico”; que não existiram vendas não registradas; que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS, sendo o lançamento de ofício improcedente.

- ILEGALIDADE DO PERCENTUAL DA MULTA APLICADA de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, uma vez que a infração apontada se refere a “falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo”, situação que se enquadra no inciso II, “d” do mesmo dispositivo legal, como orientado, inclusive, pelo art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98 (60%), do que cita jurisprudência do CONSEF neste sentido.
- CONCLUSÕES E PEDIDOS. Ante o exposto, requer:
 - i) a ouvida da PGE/PROFIS e que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento e na decisão, evitando a inscrição em dívida ativa, e Representação ao CONSEF, para que seja determinada a nulidade ou improcedência do lançamento, ou, ao menos, para que seja reenquadrada a multa ao percentual de 60%;
 - ii) se necessário, que seja determinada a instauração de diligência, com base na EFD/LMC, objetivando a apuração da verdade material, ou seja, se a autuada realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais, em cada exercício fiscalizado;
 - iii) que o Recurso Voluntário seja provido, que o Auto de Infração seja julgado NULO ou IMPROCEDENTE, ou, se recusados tais pleitos, seja reduzido o percentual da multa para 60%, com base no art. 42, II, “d” ou “f” da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância de manter a exigência do ICMS da antecipação tributária de R\$ 339.966,26, acrescido da multa de 100%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e S10 diesel) sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas

de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante verificação de variação volumétrica em **índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2017 a 2019, conforme demonstrativos analíticos e sintéticos às fls. 8 a 18 dos autos.

De início, **rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida** arguida pelo recorrente sob a alegação de que “... *não recebeu todos os demonstrativos necessários à formação do PAF, como determina o art. 46 do RPAF, mas apenas as planilhas sintéticas ...*”, eis que as planilhas analíticas, às fls. 10 a 18 dos autos, consignando o mês, código e descrição do produto, data do fechamento, estoque de abertura, quantidade entrada, disponibilidade, quantidade de saídas, estoque escritural, quantidade de perdas e de ganhos, fechamento físico, limite da SEFAZ e omissão de entradas, foram, efetivamente, entregues ao sujeito passivo conforme atestam os documentos de fls. 19 a 21 dos autos, os quais foram enviados via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a saber: demonstrativos com memórias de cálculos dos valores cobrados; demonstrativo de apuração de ICMS devido por responsabilidade própria e demonstrativo de apuração de ganhos superiores aos índices admitidos pela SEFAZ.

Portanto, diferentemente de outros processos em que não havia demonstrativo analítico, nos mínimos detalhes, pois o próprio apelante afirma que “... *na época recebeu apenas as planilhas sintéticas*”, este PAF está fundamentado nos papéis de trabalho que não deixam dúvida e nem qualquer impedimento ao contribuinte sobre o levantamento fiscal realizado, com base na própria Escrita Fiscal Digital (EFD) enviada pelo próprio sujeito passivo através do SPED/EFD à SEFAZ, sendo, portanto, descabida a pretensão recursal, inclusive com a anuência do recorrente que condiciona: “... *exceto se no PAF, ao qual não se teve acesso, estiver claramente comprovado que o Autuante entregou todas as planilhas analíticas, bem como a EFD usada. Existindo no processo a comprovação do atendimento ao art. 46, do RPAF, já manifesta expressa renúncia ao pleito de nulidade ora apresentado*”, uma vez que restou comprovada a entrega dos demonstrativos analíticos. Já a EFD foi produzida pelo próprio contribuinte e encontrava-se em seu poder, conforme preceitua o art. 46 do RPAF, invocado pelo recorrente, a saber:

Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

Em seguida, nego o pleito do recorrente para a ouvida da PGE e que se reconheça a existência de vícios e ilegalidades no lançamento e na decisão, pois, nos termos do art. 137, II do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, compete ao relator avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções e, se afirmativo, conforme entendo no caso concreto, torna-se desnecessária solicitar a emissão de parecer da Procuradoria Geral do Estado.

Ademais, às fls. 113 a 127 dos autos, em atenção a conversão do PAF em diligência pela JJF (fls. 104/106), a PGE já havia se pronunciado e exarado Parecer Jurídico nº 2021131153-0, com anuência da Procuradora Assistente e do Procurador Chefe da PROFIS, tendo, naquela oportunidade, reconhecida, em face do seu caráter eminentemente procedural/formal, a possibilidade de aplicação das normas insculpidas nas Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que alteraram a Portaria nº 445/98, estabelecendo índices de perdas normais a serem observadas no levantamento quantitativo de estoque.

Da análise do **núcleo** das razões recursais, observa-se que é falsa a premissa da tese de que a exigência decorre de presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96. Em consequência, todas as alegações relativas à presunção legal são descabidas e impertinentes, inclusive quanto a Instrução Normativa nº 56/07. Válido, ainda, registrar que decisões judiciais, não transitadas em julgado e relativas a pessoas jurídicas estranhas ao feito, assim como acórdãos citados como paradigmas, não possuem caráter vinculante, inexistindo, portanto, afronta ao Poder

Judiciário decisão administrativa que não se ajuste àquelas, ainda mais quando se reportam a fato gerador do ICMS decorrente da variação volumétrica dos combustíveis, o que não se aplica ao caso concreto, conforme veremos.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), que deverá ser 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 para vendas** ($EI + C$), 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, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias, exatas e científicas**, pois, se 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, **sob pena de se negar a ciência exata. São fatos e contra fatos não há argumentos!** Essa é a real verdade material! Eis as razões para negar o pedido de diligência no sentido de se apurar a verdade material.

Registre-se, ainda, 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.

Esclareça-se, ainda, que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de

abertura declarado pelo próprio contribuinte, como também de mercadorias com **fase de tributação encerrada**, no dia que se constata “perdas” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e muito menos compensação com supostos “ganhos” do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do insofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia**. Ademais, o contribuinte sequer prova existência de escrituração de nota fiscal de aquisição de combustíveis em datas equivocadas, de modo a justificar as sobras apuradas acima do limite legal.

Logo, exige-se imposto por antecipação tributária ao adquirente, de sua própria responsabilidade, por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documentação fiscal, pois, por **conclusão lógica**, o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, sendo inadmissível a ilação recursal de que se tratam de “erros técnicos e humanos”, em respeito ao princípio da verdade material, invocado pelo próprio recorrente.

Enfatizo que a exação **decorre da diferença** entre as quantidades **do estoque físico**, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, **com o estoque escriturado** no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas (por vezes de 75% e 97%; fl. 5), mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas sem documentação fiscal, exigindo-se o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, abaixo transscrito.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

Portanto, a premissa de que a acusação fiscal se trata de **presunção legal**, não encontram nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS**:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, **nesta hipótese**, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Tal exação não é objeto do Auto de Infração, como alega o recorrente ao tratar de presunção.

- O segundo fato gerador **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), decorre da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do

imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *deriver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

Contudo, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida para atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que não é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade (este através de outro Auto de Infração) e por antecipação tributária, sendo, portanto, descabida e impertinente qualquer alegação sobre presunção, por não se aplicar ao caso em análise.

A propósito, o referido Parecer Jurídico PGE nº 2021131153-0, com anuênciia do Procurador Chefe PGE / PROFIS, 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, logo, o 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 EFD (Registro 1300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental, como também que as Portarias nºs 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que se tratam duma norma procedural 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, CTN).

Logo, neste processo não apurou “ganho” pela variação volumétrica por dilatação térmica ou por qualquer outro fenômeno físico, mas entradas de combustível sem o devido documento fiscal, eis que o índice incluído pela Portaria nº 159/19 objetivou demonstrar que os supostos “ganhos” escriturados pelo autuado efetivamente são omissões de entrada, já que aquele índice (1,8387%) foi atribuído em um valor de mais de 3 vezes o “ganho”, ou “perda”, admitido pela ANP (0,6%) na Portaria DNC nº 26/92 para variação volumétrica resultante de fenômenos físicos, tal como a variação de temperatura.

Portanto, a referida Portaria não introduziu norma de aspecto material, mas uma referência procedural para explicitar a impossibilidade física de que ocorresse dilatação de absurda monta. E, neste sentido, saliento que as Decisões paradigmáticas citadas não se adequam ao caso

concreto, pois trataram a omissão de entradas como um fenômeno físico, quando as quantidades omitidas extrapolam, e muito, os volumes máximos admitidos pela ANP como dilatação térmica.

Por fim, significativo ressaltar que o recorrente não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Contudo, cabe razão ao recorrente quando se insurge à multa de 100% aplicada ao caso concreto, eis que, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, a penalidade é de 60% quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares, devendo assim ser considerada.

Diante de tais considerações, com exceção do item anterior, rejeito as preliminares de nulidade e considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as demais razões, no intuito de desqualificar os próprios levantamentos físicos que atestam entradas de combustíveis sem documentação fiscal, ao serem cotejados com os estoques escriturais, estes frutos de conclusões exatas e científicas, como visto.

Do exposto, rejeitadas as preliminares de nulidade e inexistindo razões recursais de mérito que venham ensejar a reforma do Acórdão recorrido, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tão somente para adequar a multa aplicada para 60%.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Nobre Relator para divergir respeitosamente de seu entendimento, na esteira do que tenho manifestado em casos semelhantes, neste Conselho.

Acompanho o relator em relação às questões preliminares - efetivas preliminares. Contudo, vejo nulidade insuperável no lançamento, o que acarreta a improcedência da autuação. Senão, confirase.

Há 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 próxima (são causas de pedir remotas, 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.

Sabiamente, 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 *contrário 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 inquiña 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 CJF 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 empregada, 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 esse ponto, em que reside minha respeitosa discordância em relação ao douto posicionamento do Relator.

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 nº 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.

Constatou 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 feito 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.

Fenômenos físicos (anormais ou normais) não são, *data venia*, fato gerador do ICMS.

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), ao constatar o volume de resultados díspares alcançados nas auditorias de estoque empreendidas no curso de processos administrativos fiscais.

Certo é que uma inferência (apurou no LMC ganhos superiores ao admitido como normal variação volumétrica em decorrência de dilatação por variação de temperatura ambiente; **logo** omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas 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 nestes casos.

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 JJF 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, consequentemente, 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 **criteriosamente 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 camps do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera nesta 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, arciam 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. Desa. 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 - “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” e “determinar a matéria tributável”, 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 CJF 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, conhecido o Recurso Voluntário, voto pelo seu PROVIMENTO, declarando NULO o lançamento tributário (“improcedente” o Auto de Infração).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281231.0003/20-8**, lavrado contra **P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 339.966,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS