

PROCESSO	- A. I. Nº 269138.0055/20-4
RECORRENTE	- POSTO ALBALONGA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0092-03/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0190-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, recebidas de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, apurado através de omissão de entrada via auditoria de estoque. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

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, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0092-03/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/02/2020 para exigir do estabelecimento, sob Inscrição Estadual nº 068.409.330, o débito no valor histórico de R\$ 27.894,64, relativo a quatro infrações, sendo objeto recursal a acusação de:

Infração 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$ 20.184,34 e 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 mercadoria 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, nos exercícios de 2015 a 2018.

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 27.894,63, ao afastar a preliminar de nulidade, retificar a multa da infração 1 para 60% e, no mérito, julgar procedentes as infrações 2 a 4, relativas a multas por descumprimento de obrigação acessória de não registrar entradas de mercadorias no estabelecimento e, quanto à infração 1, consignar as seguintes considerações:

VOTO

[...]

No mérito, na infração 01, o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

[...]

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, irregularidade que não consta da presente autuação.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, irregularidade que não consta da presente autuação.

É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo, irregularidade apurada no caso concreto. O fundamento do imposto aqui exigido é a transferência da responsabilidade tributária conforme disposto no art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Nas alegações defensivas, o Autuado trouxe alegações de fato (ressarcimento de ICMS relativo a Substituição Tributária), completamente estranho, ao caso ora discutido, no presente Auto de Infração.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria. Infração subsistente.

Em relação à multa, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa a ser aplicado é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

As infrações 02, 03 e 04, tratam de entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento), do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Nas alegações defensivas o defendente não mencionou, nem acostou aos autos, qualquer elemento comprobatório de que as notas fiscais citadas nas referidas infrações foram lançadas em sua escrita fiscal, por isso, não há como deduzir as respectivas multas exigidas, por falta de comprovação, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito. Concluo pela subsistência das infrações (02, 03 e 04).

Sobre o pedido de cancelamento da multa aplicada, por entendê-la confiscatória, vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e como já mencionado neste voto, não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em função da retificação da multa da infração 01, para 60%.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo, às fls. 67 a 70 dos autos, apresenta Recurso Voluntário, relativa à infração 1, no qual, inicialmente, aduz que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, indispensáveis nos atos administrativos, foram ignorados no Auto de Infração e na Decisão da JJF, diante dos fatos de que, além do processo não ter sido instruído pelas provas necessárias, principalmente perícias, o ato que gerou a infração é constituído de mera irregularidade contábil.

Salienta também que a presunção da ocorrência do fato gerador para efetivar o referido lançamento é relativa e apenas prevalece enquanto não desconstituída por prova em contrário, como diz ter ocorrido, eis que, da análise contábil, verifica-se que a variação volumétrica apurada pela fiscalização se trata de mero erro de registro devido a conciliação do estoque físico e escritural pelo fato de que ocorre a entrada de mercadoria em um dia e registro posterior ou vice-versa, compensando-se assim as diferenças. Logo, o tributo foi devidamente recolhido e não há dano ao erário, apenas uma mera irregularidade na data de lançamento da mercadoria, sendo necessária a conversão do feito em diligência para afastar qualquer incerteza e atestar a mera irregularidade no lançamento e não omissão, demonstrando a regularidade nas transações, ocorridas dentro dos limites legais, e boa-fé do contribuinte.

Aduz que outro princípio da administração pública é o da eficiência e, no caso de processo e/ou

procedimento tributário, que visa garantir o efetivo recebimento do tributo, se há dúvidas sobre o recebimento do tributo, cabe convergir o feito em diligência em busca da verdade real dos fatos.

Por fim, considerado princípio basilar dos atos administrativos, a legalidade diz que são válidos todos os atos praticados por agentes públicos, desde que autorizados por lei, e diz verificar o não cometimento da infração, pois percebe-se que o agente público se excedeu na sua atuação, sem realizar a apuração das compensações de lançamentos das mercadorias e assim não percebendo o devido pagamento do tributo.

Assim, concluiu o recorrente que não há embasamento para que a Decisão da JJF prospere, visto que, diante do deferimento da conversão do feito em diligência será possível atestar que não foi cometida infração pelo contribuinte e, caso não seja o entendimento do colegiado, é certo que a condenação deve ser pelo valor mínimo, não devendo haver a aplicação de multa e acréscimos moratório, do que requer conhecer e prover o Recurso Voluntário.

Às fls. 77 dos autos, o PAF foi convertido em diligência pela 2ª CJF para que o autuante fizesse a juntada de todos os registros fiscais extraídos para elaboração dos demonstrativos fiscais; apensada cópia do SPED FISCAL em mídia e dado o prazo de 60 (sessenta) dias para o recorrente se manifestar.

Atendendo à diligência foi encaminhado ao contribuinte, anexo à intimação, via SEDEX, às fls. 84/85 dos autos: cópia do termo de conversão da diligência, assim como do arquivo magnético contendo todos os papéis de trabalho que foram utilizados durante o processo de auditoria fiscal, concedendo-lhe o prazo de 60 (sessenta) dias para, se assim desejar, apresentar defesa, tendo o sujeito passivo se mantido silente, sendo providenciado, após expirado o prazo, o retorno do PAF ao CONSEF.

Registra presente na sessão de videoconferência, o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho, no qual exerceu o seu direito de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte, inerente ao estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 68.409.330, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, ao adequar a multa de 100% para 60% da infração **1 – 04.07.02**, na qual exige ICMS da antecipação tributária, no valor de R\$ 20.184,34, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros combustíveis (gasolina comum e aditivada, etanol comum e aditivado, diesel B S10 comum e aditivado) 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 2015 a 2018, conforme demonstrativos analíticos e sintéticos às fls. 6v a 15v dos autos.

As razões recursais, restritas à infração 1, limita-se a invocar princípios da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade para concluir que os ditos princípios foram ignorados na Decisão da JJF, já que, além do processo não ter sido instruído pelas provas necessárias, principalmente perícias, o ato que gerou a infração é constituído de mera irregularidade contábil, eis que a variação volumétrica apurada pelo fisco se trata de mero erro de registro de conciliação do estoque físico e escritural pelo fato de que ocorre a entrada de mercadoria em um dia e registro posterior ou vice-versa, compensando-se assim as diferenças, sendo o tributo devidamente recolhido, inexistindo danos ao erário, apenas mera irregularidade na data de lançamento da mercadoria, do que salienta da necessidade de conversão do feito em diligência e que a presunção da ocorrência do fato gerador é relativa enquanto não desconstituída.

De início, há de salientar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a comprovação da exação fiscal, conforme demonstrado às fls. 6v a 15v dos autos, pelos quais

através dos dados extraídos da própria EFD do contribuinte se apurou as quantidades de entradas de combustíveis sem a devida documentação fiscal. Ademais, por iniciativa deste colegiado, o recorrente recebeu arquivo magnético contendo todos os papeis de trabalho que foram utilizados durante o processo de auditoria fiscal, concedendo-lhe o prazo de 60 dias para se manifestar, caso desejasse, tendo se mantido silente.

Diante de tais considerações, discordo da alegada necessidade da realização de perícia ou de diligência para esclarecimentos dos fatos, pois, por se tratarem de dados importados da EFD, sob exclusiva responsabilidade do contribuinte, os elementos contidos nos autos são suficientes para a comprovação da exação fiscal, cabendo ao sujeito passivo apresentar documentos probatórios e modificativos de suas alegações, até por se verificar fatos ou documentos vinculados à escrituração comercial e fiscal sob sua posse que simplesmente poderiam ter sido por ele juntados aos autos, a exemplo da prova documental do recebimento da mercadoria em dia diverso ao registro fiscal, **cujo fato pretérito** é de verificação impraticável por outros meios, como também a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de ser desnecessária em vista de outras provas produzidas, razão para o colegiado de piso considerá-las suficientes ao deslinde da lide, ao consignar: “*A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal fls. 07/22, que serve de base ao Auto de Infração (...) verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual (...) não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação*”, como prevê o art. 147 do RPAF.

Ressalte-se tratar de levantamento fiscal sobre dados importados, constantes da Escrituração Fiscal Digital (EFD), enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Convênio ICMS 143/06), logo, única escrita válida e de exclusiva responsabilidade do contribuinte, conforme art. 215 do RICMS vigente, não devendo ser afrontada por meras alegações, a exemplo de “irregularidade contábil”, sem provas documentais, ou escrituração paralela de livros fiscais com dados diversos e sem valor legal.

Da análise das razões recursais, observa-se ser falsa a tese de que a exigência decorre de presunção legal (prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96).

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 (S c/ 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 obvias, 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.

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:

$$\text{ESTOQUE DE ABERTURA} + \text{VOLUME RECEBIDO NO DIA} - \text{VOLUME VENDIDO NO DIA} = \text{ESTOQUE ESCRITURAL}$$

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 inofismável 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 que 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 “... o ato que gerou a infração é constituído de mera irregularidade contábil”, em respeito ao princípio da razoabilidade, 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 73,85% e 78,74%, a exemplo de gasolina comum em 02/11/17 e gasolina aditivada em 24/11/18; fl. 9v), 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 transcrita.

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 encontra 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 *detiver* 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, Parecer Jurídico PGE nº 2021131153-0, com anuência 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 159/2019 e 01/2020, 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 do CTN).

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.

Diante de tais considerações, vislumbro que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida.

Contudo, destaco que a multa de 100% aplicada na peça vestibular já havia sido alterada no Acórdão JJF nº 0092-03/21-VD para 60%, devendo-se tal adequação **ser atualizada no SIGAT** (fl. 50), 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.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço mais uma vez licença ao Nobre Relator para divergir respeitosamente de seu entendimento, na esteira do que tenho manifestado em casos semelhantes, neste Conselho. Vejo nulidade insuperável no lançamento, o que acarreta a improcedência da autuação. Senão, confira-se.

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 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 víncio na constatação da “omissão de entrada”, e que em meu sentir acarreta a improcedência do Auto de Infração, em razão da nulidade do lançamento.

Penso que **assiste razão à Recorrente**, quando seu Recurso induz inquinar de nulidade o lançamento por “presunção da presunção” e insuficiente caracterização da infração. Critica-se o art. 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, sendo vedada sua aplicação retroativa.

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 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 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.

Portanto, não se tem aqui propriamente um novo critério de apuração ou processo de fiscalização (art. 144, § 1º do CTN).

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 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 - senão um novo fato gerador (como parece estar sendo enunciado), no mínimo um novo critério jurídico adotado via Portaria por parte da Autoridade Administrativa, e para abranger fatos pretéritos (ao arrepião do art. 146 do CTN).

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” 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 (modificação de critério jurídico) 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 n. 0118-06/21: “*A Portaria nº 159, de 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da 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 campo 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 as 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, com remessa ao STJ em 14/04/2023, em grau de recurso), 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).

E mais: em consulta ao site do STJ, constato que o feito foi autuado sob o número AREsp nº 2348874, sendo julgado monocraticamente como NÃO CONHECIDO, decisão de 23/05/2023 (ainda sem trânsito em julgado):

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 aqui 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 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 não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0055/20-4**, lavrado contra **POSTO ALBALONGA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 20.184,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 7.710,29**, prevista no incisos IX da mesma lei e artigo já citados, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS