

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0107/21-2  
**RECORRENTE** - AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0235-04/22-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/11/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0366-12/23-VD**

**EMENTA: ICMS: 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1.300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresentou elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Decretada, de ofício, a decadência de parte do período. Retificada a multa aplicada. Infração parcialmente caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO DA MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. Restou evidenciado o descumprimento das obrigações acessórias. Reduzida a multa para 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias, conforme a redação do dispositivo legal à época dos fatos geradores. Infração parcialmente subsistente. Decadência não aplicada por se tratar de obrigação acessória. Nulidades não acatadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.**

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/07/2021, no valor de R\$ 91.023,84, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.07.02:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, nos exercícios de 2016 a 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 18.986,96, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 16.16.02:** Deixou o contribuinte de efetuar a “manifestação do destinatário” – operação não realizada – referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos meses de janeiro e abril de 2016 e dezembro de 2020, sendo aplicada multa no valor de R\$ 72.036,88, correspondente a 5% das entradas não registradas, prevista no Art. 42, X-A, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, em decisão não unânime, mediante o Acórdão nº 0235-04/22-VD (fls. 219 a 238), com base nos votos a seguir transcritos:

**“VOTO**

*O presente Auto de infração lavrado em 19/07/2021 diz respeito a exigência de ICMS mais multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$ 91.023,84, em face das seguintes acusações:*

**“Infração 01 – 004.007.002 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de**

responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do PMPF, deduzida 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 escrituração apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2016, 2018, 2019 e 2020- valor histórico de R\$ 18.986,96 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 016.016.002** - Deixou o contribuinte de efetuar “manifestação do destinatário”. Confirmação da Operação, referente à operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 e 2020 - valor histórico R\$ 72.036,88”.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, portanto, todos os documentos apontados no levantamento fiscal são de seu conhecimento e estão informados em sua escrita fiscal. Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram enviadas ao autuado. Assim é que o contribuinte clara e expressamente se defendeu do que lhe estava sendo imputado, inclusive, na Defesa apresentada, com base nos dados que lhe foram fornecidos, demonstrando conhecer perfeitamente as acusações que lhe foram imputadas.

Sustentou também o defendente que a infração 01 decorreu de uma presunção relativa, prevista no art. 4º § 4º da Lei 7.014/96, pelo fato de terem sido decorrentes de levantamentos dos quantitativos dos produtos sob o título “OMISSÃO DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS”, entretanto, não foram apresentadas provas de tais ocorrências, acarretando consequentemente à sua nulidade.

A referida infração, envolve mercadorias sujeitas à substituição tributária, no caso combustíveis, e tendo sido apurada omissão de entradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, foi exigido o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado deduzida a parcela do tributo de responsabilidade solidária, a título de crédito fiscal, conforme determinado no art. 10, I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Neste caso, não houve necessidade da realização de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa, indicando a quantidade do estoque inicial e final dos combustíveis.

Assim, constata-se que não se trata de presunção de omissão de saídas, como alegado pelo defendente e sim omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Assim, a indicação incorreta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 como um dos fundamentos do enquadramento da infração, não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por responsabilidade do próprio sujeito passivo, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Sendo assim, concluo não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação dos valores exigidos, concomitante minuciosa descrição das infrações, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência, relativa a infração 02, dos fatos geradores ocorridos entre 01 de janeiro a 30 de junho de 2016, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*No caso sob análise se exige multa por descumprimento de obrigação acessória, e conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*

*Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016 a 2020 teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.*

*No mérito, em relação à infração 01 o defendente asseverou que os demonstrativos elaborados pela fiscalização tiveram como base os valores extraídos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, constantes no Registro 1300, de onde se obteve os valores correspondentes ao Volume Disponível – VOL\_DISP, Volume de Saídas – VOL\_Saídas e Volume de Ganhos – VOL\_AJ\_Ganho. Sendo que o valor das omissões de entradas corresponde exatamente a diferença: VAL\_AJ\_Ganho menos o Limite Aceitável (1,8387% x Valor Disponível). Registrou que os 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. Informou que não foi considerado, pelo autuante, o quantitativo referente a diversas notas fiscais que apontou.*

*Por sua vez, o Autuante, ao proceder a informação fiscal, manteve a autuação esclarecendo inicialmente que a inclusão do parágrafo único do art. 10, da Port. 445/98, pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente, para no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD.*

*Explicou ser incorreto que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos, e assim, fechados”, bem como, não é correto afirmar que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”.*

*Destacou também não ser mera inexatidão os argumentos apresentados pela Defesa, tendo em vista que foram apresentadas 35 notas fiscais como não escrituradas, quando todas, com exceção de uma que está cancelada, estão devidamente escrituradas, tanto no registro das notas de entradas (C100), como no controle da movimentação de combustíveis (1300). Asseverou que na realização do trabalho foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD.*

*Externou o entendimento de que pode haver erros de escrituração, entretanto, esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. Registrou que a cada dia são feitos os levantamentos dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis dos postos revendedores, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo que a cada dia as medições registradas sejam independentes das dos dias anteriores e subsequentes. Destacou que a simples alegação de que houve erro não afasta a presunção da veracidade dos valores registrados na EFD do impugnante, devendo os erros serem devidamente provados pelo Impugnante, o que não ocorreu.*

*Da análise dos documentos que compõem os autos verifico que foi objeto do levantamento os seguintes combustíveis: gasolina comum; gasolina aditivada; etano, óleo diesel B S500 e B S10 comum, álcool comum.*

*Está demonstrado nos autos que o autuante tomou por base os dados registrados pelo autuado em seu Livro Movimentação de Combustíveis – LMC, que possui escrituração diária, e que indica os estoques iniciais e finais, por cada dia e por cada produto, de forma individualizada.*

*No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, ganhos volumétricos acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.*

*Sobre esses ganhos registrados, foi aplicado o percentual de 1,8387% admitido a título de margem máxima de ganho, sobre a quantidade disponível para venda, assim, restou comprovado um excesso de ganho, que representou omissão de entradas, não podendo ser interpretado como variação de temperatura, pois excede o limite máximo admitido pela SEFAZ.*

*Assim, todos os dados registrados em sua EFD, são de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas), e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia).*



No caso presente o Impugnante não traz à luz deste processo elementos com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital, pois todas as notas fiscais por ele apontadas na defesa, como não tendo sido registradas, restou claramente evidenciado pelo Autuante, que tais notas foram devidamente lançadas em sua EFD e consequentemente, as quantidades ali inseridas foram consideradas nos estoques escriturais da defendente, sendo que estas quantidades divergem do Estoque de Fechamento registrados no LMC, em razão de terem sido computadas quantidades de ganhos superiores ao permitido.

Para embasar o presente lançamento foi elaborado o demonstrativo “Omissões de Entradas de Combustíveis”, fls. 08 a 31 e para uma melhor análise transcrevo os dados relativos ao produto “gasolina comum”, relativo ao dia 11/05/2016 que assim se apresenta:

ESTOQUE ABERTURA	VOLUME ENTRADAS	VOLUME DISP.	VOLUME SAÍDAS	ESTOQUE ESCRITURAL	VOLUME PERDAS	VOLUME GANHO	FECH. FISICO	LIMITE SEFAZ	OMISSÃO ENTRADAS
4.714,000	20.000,000	24.714,000	2.503,490	22.210,510	0,000	2.689,490	24.900,000	454,416	2.235,074

Tem-se que constava a quantidade disponível para venda de 24.714,000 litros e o total de saídas de 2.503,490, o Estoque final escritural de 22.210,510, já o Fechamento físico de 24.900,000. Dessa, forma é possível verificar que existe uma diferença entre o estoque escritural e o estoque físico de 2.689,49 (22.210,510- 24.900,000), que é justamente a quantidade registrada pelo contribuinte a título de ganho.

Sobre este ganho foi aplicado o percentual de 1,8387% admitido a título de margem máxima de ganho, encontrando-se um excesso de ganho de 2.235,074 litros, que representou omissão de entradas, conforme dispõe o Parágrafo Único ao art. 10, que assim se apresenta: “A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – NA.”.

Assim, entendo que no caso de 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, cujo teor transcrevo:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - a ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2- ( ... ) ...

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);”

No que se refere ao argumento defensivo de que não foram observadas as regras estabelecidas no art. 305 do RICMS/BA, já que a apuração do imposto foi efetuada de forma diária e não em períodos mensais, de início destaco que a auditoria baseou-se no Parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento a ser adotado em relação aos postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos, que é o caso do autuado. Neste caso o levantamento de estoques deve ser efetuado diariamente, acompanhando inclusive a metodologia adotada pelo autuado de medição de seus estoques diariamente, que serão informados no seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Por outro lado, apesar do levantamento ter sido efetuado diariamente, foram somadas todas as omissões ocorridas durante os anos fiscalizados e a data de ocorrência do fato gerador considerada foi o último dia de cada exercício em que ocorreu a apuração, sendo, portanto, infundada a afirmativa defensiva de que o imposto ora exigido foi calculado diariamente.

Dessa forma, verifico que comprovadamente a fiscalização aplicou corretamente a metodologia prevista na Portaria 445/98 e calculou o imposto de acordo com as orientações contidas no referido dispositivo legal art. 10, inciso “b”. Entretanto, foi aplicada a multa de 100%, quando no caso específico deve ser de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d” da Lei 7.014/96.

Observe inclusive que no campo do Auto de Infração destinado a informação da “Multa aplicada” consta o dispositivo acima mencionado, entretanto, foi aplicado incorretamente o percentual de 100% ao invés de 60%, razão pela qual fica a multa retificada de 100% para 60%.

*Concluo pela Procedência Parcial da infração 01, em razão da adequação do percentual da multa de 100% para 60%.*

*A infração 02 é decorrente do descumprimento de obrigação acessória em decorrência da seguinte irregularidade: “Deixou o contribuinte de efetuar a “manifestação do destinatário” – Operação não realizada – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos na legislação tributária.*

*Nas razões de defesa, o sujeito passivo alega ter havido equívoco ao aplicar a multa de 5% pois desde 11 de dezembro de 2015, a multa prevista para tal infração passou a 1%, conforme prevê o Art. 42, inciso X-A da Lei nº 7.014/96.*

*Na informação fiscal, o Autuante reconhece o equívoco, com o que concordo, pois a redação do citado artigo foi alterada através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, conforme a seguir:*

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

*(...)*

*X-A - 1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NF-e denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, não o faça no prazo previsto em regulamento;”*

*Infração parcialmente subsistente, no valor de R\$ 14.407,19.*

*Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu representante legal, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.*

*Ante ao exposto, voto pelo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

#### **VOTO DIVERGENTE QUANTO A INFRAÇÃO 02 – 016.016.002**

*Antes de adentrar na minha manifestação, peço vênha para descrever a infração 2, na sua integralidade, com o enquadramento legal:*

*Infração 02 - 016.016.002 - Deixou o contribuinte de efetuar “manifestação do destinatário”. Confirmação da Operação, referente à operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 e 2020 - valor histórico R\$ 72.036,88, com enquadramento na Cláusula décima quinta – “A” e “B” – do Ajuste SINIEF 07/05; § 14, do art. 89, do RICMS aprovado pelo Dec. 13.780/12, com a redação dada pelo Dec. 14.750, de 27.09.2013; e inc. XV, do art. 34, da Lei 7.014/96*

*Neste contexto, quero manifestar meu respeito ao voto da Ilustre Relatora, frisando que divirjo eminentemente quanto ao seu entendimento na contagem do início do prazo de decadência, em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016, onde, ao seu entender, teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, com espeque no artigo 173 do CTN, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.*

*Vejo, então, que a definição do evento “confirmação da operação”, objeto da autuação, é trazido pelo Ajuste SINIEF 07/2005, mais especificamente na cláusula décima quinta – “A”, inciso V, conforme a seguir destacado:*

*“V - Confirmação da Operação, manifestação do destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e”*

*Neste sentido, relativamente a arguição de decadência do período autuado entre 01/01/2016 a 30/06/2016, diferentemente do entendimento dos demais membros desta 4ª JFJ, coaduno com o entendimento do Contribuinte Autuado, pois interpreto que sua análise deve ser efetuada nos termos do § 4º, do art. 150 e não do art. 173 do CTN.*

*Trata-se, a presente autuação, de falta de cumprimento de obrigação acessória por falta de comunicação do evento “confirmação da operação”, que diz respeito a manifestação do contribuinte destinatário confirmando que a operação descrita na NF-e ocorreu exatamente como informado nesta NF-e, ou seja, não se trata de falta de registro da NF-e na Escrita Fiscal Eletrônica (EFD), mas tão-somente de que a operação descrita na NF-e, de fato, ocorrera como descrito na NF-e.*

*Portanto o Fisco baiano tinha conhecimento das operação, pois se encontravam registradas na EFD, porém foi inerte em verificar se o defendente houvera cumprido com a obrigação acessória de comunicação da “confirmação das operações”, relativo ao período de 01/01/2016 a 30/06/2016 descritas nas Notas Fiscais*

*Eletrônica (NF-e), objeto da autuação, de que ocorreram exatamente como informado nestas próprias Notas Fiscais Eletrônica (NF-e), o que, ao meu sentir, molda aos termos do § 4º, do art. 150, do CTN, isto é, a contagem do início do prazo de decadência dar-se da ocorrência do fato gerador da ocorrência fiscal, restando, portanto, decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de aplicar a multa acessória por falta de cumprimento da obrigação acessória de “confirmação da operação”, relativo a ocorrências de 01/01/2016 a 30/06/2016, objeto da imputação de nº 02 do Auto de Infração, em epígrafe, dado a ciência do presente PAF ter ocorrido em 20/07/2021.*

*É como voto.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 250 a 285), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade da autuação, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, por falta de segurança e liquidez na imputação da infração e por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público.

Questionou a ocorrência da decadência na Infração 02, referente ao período de janeiro a junho de 2016, tendo em vista a sua ciência do Auto de Infração somente ter sido efetuada em 26/07/2021, com base no Art. 150, § 4º do CTN, conforme ementas que transcreveu.

Disse que a presunção de entrada de combustíveis sem nota fiscal, decorrente da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, não pode ser oponível no caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Aduziu que a Portaria nº 445/98 fixou a variação volumétrica ensejada pela dilatação térmica como fato gerador do ICMS, caracterizando omissão de entrada de combustíveis, afronta o princípio da legalidade, pois a referida Portaria é ato infra-legal, não podendo alterar ou instituir qualquer elemento da regra matriz de incidência da norma tributária, conforme já decidido pelo TJ/PB, TJ/BA e STJ.

Defendeu que o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura não representa circulação de mercadoria e, portanto, não consubstancia fato gerador de ICMS, pois não houve a efetiva comercialização do produto, e somente seria possível caracterizar fato gerador do questionado tributo caso restasse comprovada a venda de maior quantidade de combustível do que foi comprado, o que não ocorreu no caso em comento.

Asseverou que, como é cediço, os combustíveis possuem alta volatilidade, o que significa dizer que qualquer variação da temperatura, negativa ou positiva, enseja alteração do volume destes, e sequer foi considerada qualquer compensação dos ganhos com as perdas registradas.

Lecionou que a apuração do imposto é mensal, mas foi efetuado um levantamento diário, só computando os dias em que foram apurados ganhos, sendo que o roteiro aplicado pela fiscalização não encontra amparo na Lei nº 7.014/96 e nem mesmo no RICMS/12, portanto a presunção adotada como base para a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal, bem como em falta de segurança e liquidez na imputação da infração.

Sustentou que a infração não foi cometida seja porque ocorreram perdas em quantidades superiores aos ganhos apurados, as quais não foram consideradas, conforme se constata nas notas fiscais de entrada e nos LMCs, seja porque não foram consideradas as saídas e entradas do exercício.

Transcreveu as ementas dos Acórdãos JJFs nºs 0156-04/08, 0304-01/13, 0256-01/14 e 0188-03/16 e CJFs nºs 0079-11/08, 0085-11/08 e 0432-12/10, bem como excerto do voto do Acórdão CJF nº 0309-12/20-VD.

Requeru a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, bem como que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos, cujo endereço indicou, em razão da celeridade processual.



**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS por antecipação tributária, em razão da aquisição de combustíveis desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de **variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP**, registrada no LMC/Registro 1.300 da EFD, bem como para aplicação de multa pela falta de registro de “manifestação do destinatário – operação não realizada” referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos pela legislação tributária, nos exercícios de 2016 a 2020.

No que concerne à solicitação do Autuado de que as intimações sejam enviadas ao seu patrono, para fins de recebimento das comunicações no presente feito, inexistente óbice ao seu atendimento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Saliento que foi consignado no Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0, com anuência do Procurador Chefe da PGE/PROFIS, constante do Auto de Infração nº 269138.0114/19-7 (Acórdão CJF nº 0101-12/22), julgado por esta 2ª CJF, que, em relação:

- a) à desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, de uma presunção, pois, o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1.300) que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- b) à alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é, no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- c) à possibilidade de retroação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, a PGE opina que, por se tratar de um método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no Art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (Art. 106, II do CTN).

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

Preliminarmente cabe analisar o pedido pela nulidade da autuação por falta de segurança e liquidez na imputação da infração e por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas.

Ressalto ainda que todas as infrações estão bem descritas e corretamente demonstradas, restando cristalinas as exigências efetuadas, o que afasta a implicação de nulidade nos termos do Art. 19 do RPAF/99, transcrito abaixo:

*“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

Também não há como acolher o argumento de que os combustíveis estariam com sua fase de

tributação encerrada, por estarem enquadradas no regime de substituição tributária, tendo em vista que o que está sendo exigido neste Auto de Infração é exatamente o imposto relativo à substituição tributária dos produtos adquiridos sem documentação fiscal.

Ora, se não foi comprovada a aquisição com documentação fiscal, não há registro do pagamento do imposto seja na própria operação seja nas etapas anteriores e, conseqüentemente, não foi comprovado o recolhimento do imposto relativo à substituição tributária e o encerramento da fase de tributação.

Esclareço que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado. Já o Art. 219 do RICMS/12, à época, determinava que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) destinava-se ao **registro diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (Ajuste SINIEF nº 1/92).

Os fatos narrados na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do excessivo registro de “ganho” de combustíveis pelo Autuado no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1.300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, que se destina ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo constante no Ajuste SINIEF nº 1/92, pelo qual por produto se apura: estoque de abertura + volume recebido no dia - volume vendido no dia = estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, aferindo-se: perdas ou ganhos, cuja apuração, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte.

Tal fato é reforçado através do Art. 10 da Portaria nº 445/98, vigente à época dos fatos geradores, que regula normas legais pré-estabelecidas, assim como a redação dada pela Portaria nº 159/19, que se reporta a omissão de registro de entrada de combustível, decorrente do volume excedente da **variação volumétrica regular**, que, por se tratar de conclusão lógica, por razões óbvias, em nada inova quanto ao método de apuração da fiscalização em tal segmento, através do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), e muito menos em relação à responsabilidade solidária e antecipação tributária nos termos previstos nos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Saliento desde já que o motivo desta autuação não se confunde com dilatação térmica. A dilatação térmica admitida pela ANP se restringe ao percentual de 0,6% (seis décimos por cento) do volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para espantar qualquer dúvida quanto a esta matéria, estabeleceu uma margem de segurança superior a 3 (três) vezes este percentual, ou seja, 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) - parágrafo único, do Art. 10 da Portaria nº 445/98.

A aplicação do percentual indicado no referido dispositivo não trata de norma material, mas de procedimento que os Auditores Fiscais devem seguir para manter uma margem de segurança, de forma a ficar indubitavelmente demonstrado que a exigência não advém de dilatação térmica, e sim de aquisições de produtos sem documentos fiscais, sendo que as Portarias nºs 445/98 e 159/19 tratam apenas de instruções procedimentais.

E como não se sabe a origem nem o fornecedor da mercadoria, podendo ser produtor, importador ou distribuidor desta ou de outra unidade Federada, é correto inferir que o Autuado é responsável pelo pagamento do imposto nas suas aquisições, não havendo porque se falar em ilegitimidade passiva.

Destaco que o estoque inicial é apurado diariamente através da **medição física da quantidade** de certo combustível no tanque no **início de cada dia**, do qual pode acrescer de volume recebido no dia e deduzido do volume de vendas no próprio dia através dos bicos, apurando-se o estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque de fechamento, realizado através da medição física, detectando-se, assim, perdas ou ganhos, os quais também são contabilizados no aludido LMC.

Quanto aos dias que foram supostamente apuradas “perdas” de combustíveis, também esclareço 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, tal constatação de “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.

Assim, da análise do levantamento fiscal, verifica-se que o “ganho” registrado diariamente pelo contribuinte excedeu ao índice de expansão admitido como normal na legislação estadual de 1,8387% (um inteiro e oito mil, trezentos e oitenta e sete décimos de milésimo por cento) sobre o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), 3 (três) vezes superior ao índice de 0,6% (seis décimos por cento) admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), levando ao fisco à **conclusão lógica** de que o excedente, na verdade, não se trata de “ganho” pela dilatação térmica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**, conforme foi apurado na ação fiscal.

Portanto, a exigência fiscal 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, mesmo deduzidas do ganho volumétrico legal permitido, configurando-se entradas efetuadas sem documentação fiscal, atribuindo-se a responsabilidade ao adquirente, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, nos termos dos Arts. 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Resumindo, os valores objeto da autuação se referem às diferenças de estoque que superaram em mais de 3 (três) vezes os índices aceitáveis de variação volumétrica por dilatação térmica aceitas pelas normas técnicas publicadas pela ANP - a Portaria DNC nº 26/92. Portanto, está sobejamente claro que a autuação se refere à falta de registro de entradas de combustíveis, **não se referindo a aumento de volume por dilatação térmica ou qualquer outro processo físico-químico**.

Por fim, o Autuado não apresenta qualquer objeção aos números apurados e sequer comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à esta SEFAZ via SPED/EFD.

A conclusão advém da impossibilidade de se negar a ciência exata, no caso a matemática, especificamente a aritmética, que é a parte que estuda as operações numéricas, visto que a auditoria de estoque procedida, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, decorre de uma equação, cujo princípio basilar é de que possui uma igualdade.

No presente caso, a equação compreende os seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do período anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é do que o Estoque Inicial do período seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis ( $EI + C$ ), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo contribuinte (escriturada no LMC) 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 LMC no final do período 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 LMC no final do período fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponível se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, sendo que 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.

No mérito, não foram apresentados argumentos suficientes para provar a existência de nenhum equívoco no levantamento efetuado.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo Autuado, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse Relator.

O Acórdão CJF nº 0309-12/20-VD, por exemplo, é relativo a fiscalização ocorrida antes da publicação da Portaria nº 159/19, que normatizou o procedimento de fiscalização utilizado no levantamento fiscal, como pode ser visto no seguinte excerto daquele voto:

*“No caso sob análise se exige multa por descumprimento de obrigação acessória, e conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*

*Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016 a 2020 teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.”*

Diante de tais considerações, rejeito as preliminares de nulidade e considero incapazes à reforma do Acórdão recorrido as razões de mérito, as quais se confundem com as preliminares.

Quanto a arguição de decadência em relação à Infração 02, não contestada no seu mérito, concordo com a decisão *a quo*, no sentido da aplicação da regra disposta no Art. 173, I do CTN, já que não há lançamento a ser homologado, da qual extraio o seguinte extrato:

*“No caso sob análise se exige multa por descumprimento de obrigação acessória, e conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*

*Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto da infração 02, verificados no exercício de 2016 a 2020 teve início em 01/01/2017, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nesta infração.”*

Entretanto, de ofício, entendo que deve ser decretada a decadência em relação ao período anterior a 5 (cinco) anos anteriores à ciência da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 26/07/2021, ou seja, em relação aos meses de janeiro a junho de 2016, na Infração 01, posto que as diferenças nas

quantidades foram indicadas **diariamente** pelo Autuado em sua EFD/LMC, embora consolidada no último dia do exercício, devendo ser observado o Art. 150, § 4º do CTN.

Neste diapasão, devem ser reduzidos os valores de R\$ 457,68 para R\$ 45,24, referente ao Óleo Diesel B S10 Comum, de R\$ 995,64 para R\$ 11,68, em relação à Gasolina C Comum, de R\$ 139,47 para R\$ 52,53, em relação à Gasolina C Aditivada, e de R\$ 67,20 para R\$ 36,62, no que tange ao Etanol Hidratado Comum, todos constando como data de ocorrência o dia 31/12/2016, na Infração 01, mas sendo excluídas as omissões que se referem às entradas sem documentação fiscal ocorridas no período de 01/01/2016 a 30/06/2016.

Já me posicionei no sentido da decadência aqui declarada no julgamento do Auto de Infração nº 206923.0031/20-8, Acórdão CJF nº 0088-12/23-VD, do qual fui o Relator.

Saliento que a matéria objeto da Infração 01 já foi apreciada em diversos julgamentos neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0298-11/22-VD, 0157-12/22-VD, 0206-12/22-VD, 0335-12/22-VD, 0341-12/22-VD e 0342-12/22-VD.

Também, conforme determinado na decisão de piso, ratifico a modificação da multa aplicada na Infração 01 para a multa prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, por ser a mais adequada “quando o imposto não for recolhido por antecipação”, como é o caso em tela, bem como da redução do percentual da multa aplicada na Infração 02, de 5% para 1%, tendo em vista a redação do inciso X-A, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, vigente desde 11/12/2015.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 31.880,24, sendo o valor de R\$ 17.473,04 da Infração 01, com a modificação da multa aplicada para o percentual de 60%, e de R\$ 14.407,19 da Infração 02, com a modificação da multa aplicada para o percentual de 1%.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço licença para divergir do voto do Ilustre Relator em relação a infração 01.

Não se pode admitir que a Portaria nº 159/19 entre em vigor a partir de na data da sua publicação e possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos. Este, inclusive, foi o posicionamento do Ilustre Relator Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, conforme trecho abaixo:

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

Se observado o histórico de lançamentos da mesma espécie é possível concluir que o LMC sempre existiu e que os posto revendedores sempre lançaram suas perdas e ganhos, não sendo, contudo, utilizado roteiro semelhante ao atual por falta de previsão legal. O registro 1300 sempre existiu e nunca tinha sido adotado, sozinho, para caracterizar “omissão de entradas”.

Os registros no LMC/1300 são peças auxiliares que podem ou não indicar uma suposta irregularidade. 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.

Têm-se que a autuação se limitou a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes.

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.



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

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição de uma suposta ilação tributária do sujeito passivo. A aplicação da presunção, todavia, requer o cumprimento de todos os preceitos previstos em Lei.

A análise do Roteiro Fiscal, portanto, precede a análise da validade do Lançamento de Ofício.

O presente lançamento, todavia, ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época dos fatos geradores e, conforme dito acima, apesar do roteiro aplicado ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

O roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores.

O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. A inovação procedimental trazida pela Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10, poderia até validar o presente o roteiro fiscal, caso os fatos geradores do presente lançamento de ofício não fossem anteriores à data da sua vigência.

Não há prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes. Pelo exposto, voto pela improcedência da infração 01.

Este é o voto.

## 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 PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0107/21-2, lavrado contra **AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 17.473,04**, 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 montante de **R\$ 14.407,19**, prevista no incisos X-A da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Fernando Antônio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Gabriel Henrique Lino Mota, Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS