
| | |
|------------|--|
| PROCESSO | - A. I. N° 269138.0133/21-3 |
| RECORRENTE | - AUTO POSTO IRMÃOS SARAIVA DOIS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. |
| RECORRIDA | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSO | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 ^a JJF n° 0008-05/23-VD |
| ORIGEM | - SAT / COPEC |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET: 19/04/2024 |

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0124-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria nº 445/98. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Redução da multa pecuniária por erro de enquadramento da Autoridade Fiscal. Acolhida a decadência em relação a ambas as Infrações. 3. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. FALTA DE REGISTRO. MULTA. Autuado apresentou documentos que elidiram a acusação. Infração insubstancial. Reputa-se equivocada a Decisão recorrida, pois toda a autuação foi baseada nos registros diários de ganhos efetuados pelo Autuado em sua EFD/LMC, evidenciando que o Autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, mas efetuou somente parcialmente o respectivo pagamento do imposto, razão pela qual há a incidência da regra prevista no Art. 150, § 4º do CTN, cujo marco de início da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador. Constata-se que operou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a 5 (cinco) anos da data da ciência da autuação, em 01/09/2021, ou seja, quanto aos fatos geradores anteriores a 01/09/2016. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (Art. 169, I, “b” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 16/08/2021, a autoridade fiscal lançou ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal R\$ **105.843,09**, conforme apuração de três imputações, sendo que a infração 3 fora pela insubstancial

devido aos documentos probatórios, portanto, objeto do Recurso tão somente as seguintes imputações:

Infração 01 – 004.007.001 – *Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação e consequentemente, 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 1300 da EFD. Valor exigido: R\$ 83.446,81, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96;*

Infração 02 – 004.007.002 – *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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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. Valor exigido: R\$ 15.261,88, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96;*

A exigência fiscal relativa à omissão de entradas de combustível está fundamentada nas disposições do art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 6º, inc. IV e art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96; e, no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998 acrescentado pela Portaria nº 159/2019.

Fatos geradores em relação às exigências de imposto ocorridas em: dezembro de 2016; dezembro de 2017; dezembro de 2018; dezembro de 2019; e, dezembro de 2020. Alíquotas indicadas no demonstrativo de débito. Omissões apuradas para os produtos: **Gasolina C Comum; Etanol Hidratado Comum; Óleo Diesel B S500 Comum; Óleo Diesel B S10 - Comum.**

Fatos geradores das multas acessórias: meses de fevereiro de 2016 a dezembro de 2020.

Documentos que compõem a peça **acusatória**, inseridas entre as fls. 7v a 29. O autuante prestou **informação fiscal** através da peça da peça processual juntada aos autos entre as fls. 57 a 60.

A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

As cobranças que integram as infrações 01 e 02 se referem à falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade e por antecipação tributária total, respectivamente, em razão da aquisição de combustíveis sem a devida cobertura documental.

No lançamento também foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória em razão do contribuinte deixar de efetuar a “Manifestação do Destinatário”, em relação a operações que deixaram de ser realizadas (não concluídas), ocorrência que integra o item 03 da peça de lançamento.

De logo indefiro o pedido de conversão do feito em diligência, pois vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca das exigências fiscais, conforme será melhor detalhado no exame de mérito da acusação fiscal.

Analizando as questões articuladas na peça defensiva, passo inicialmente a enfrentar a prejudicial de mérito relacionada à decadência.

As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservas a disciplinamento por lei complementar federal. A LC de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da

operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, as infrações objeto dessa prejudicial de mérito são as ocorrências que integram os itens 01 e 02 do Auto de Infração.

As citadas imputações fiscais, conforme descrição contida na peça acusatória, resultaram em falta de recolhimento do imposto em decorrência, respectivamente, de: 1) entradas de mercadorias (combustíveis) adquiridas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal; 2) antecipação tributária de mercadorias (combustíveis) enquadradas no regime da ST adquiridas sem a devida cobertura documental.

Nestas ocorrências o fato tributário não foi objeto de registro na escrituração fiscal do contribuinte, impossibilitando ao fisco homologar os atos praticados pelo sujeito passivo, circunstância que afasta a incidência da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, cujo marco de inicio da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.

Para as situações acima descritas deve incidir a regra geral, ou seja, o prazo de decadência previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se somente após cinco anos constados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto, a ciência ao contribuinte do Auto de Infração se verificou em 01/09/2021. Em relação aos fatos geradores verificados em 2016, dispunha a Administração de prazo para formalizar o lançamento até 31/12/2021, portanto, dentro ainda do quinquênio estabelecido na Lei Complementar Tributária.

Prejudicial de mérito rejeitada.

Cabe-nos agora examinar a inconsistência quantitativa apontada na peça defensiva no tocante à entrada de 25.000 litros de Gasolina C Comum, operação acobertada pela nota fiscal nº 211.407, emitida pela empresa PETROBAHIA S/A, cujo ingresso físico no estabelecimento autuado, segundo a impugnante, se deu em 21/03/2019 e o correspondente registro no LCM, no dia posterior (22/03/2019).

Em decorrência dessa discrepância, a defesa concluiu que restou distorcido o estoque final escritural do produto sob análise, pertinente ao dia 21 de março de 2019, induzindo a fiscalização a entender que teria havido omissões de entrada naquela data. Apresentada como prova do fato alegado cópias do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Ocorre que os registros apresentados na peça defensiva, na mídia encartada à fl. 55, são idênticos aos da EFD, registros 1300 e 1310. Pelo LMC, a entrada de gasolina comum ocorreu efetivamente em 22/03/2019 e não em 21/03/2019.

Isso posto, a inconsistência apontada pela impugnante não deve prosperar, pois os registros do LMC são idênticos aos utilizados no lançamento fiscal, baseado na EFD, não se verificando, no caso em exame, o erro escritural descrito na peça defensiva.

Aqui cabe acrescentar que a repercussão quantitativa no estoque do produto Gasolina C Comum descrita na peça defensiva não produziu o efeito assinalado pelo sujeito passivo de redução das omissões, visto que a prova colacionada nos autos não se revelou idônea a atestar o fato alegado.

Porém, assiste razão ao contribuinte no que se refere ao erro de enquadramento legal da multa pecuniária que compõe o descritivo da Infração 02. Na peça de lançamento a autoridade fiscal apontou como supedâneo de sua pretensão a penalidade descrita no art. 42, inc. II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96, que comina multa de 60% do valor do imposto não recolhido para os casos de não pagamento pelo contribuinte de imposto devido a título de antecipação tributária. E de fato, esta é a correta imputação aplicável ao caso em exame.

Porém, no Auto de Infração a multa foi quantificada adotando-se o percentual de 100%, em desconformidade, portanto, com o texto da lei de regência e com o descritivo da peça de lançamento.

A multa lançada na Infração 02 fica reduzida de 100% para 60%, em conformidade com o pleito empresarial.

Na Infração 03 restou demonstrada, na peça defesa, que as notas fiscais objeto da cobrança da multa pecuniária pela falta de "Manifestação do Destinatário", efetivamente não acobertaram operações que deixaram de ser realizadas perante a impugnante. A base documental reveladora da inconsistência da acusação fiscal encontra-se encartada na mídia digital que compõe a peça defensiva (doc. fl. 55).

Detalharemos a seguir as situações reveladoras da inexistência da imputação descrita no item 03 da peça de lançamento.

As NFs 8394 e 224694 se referem a negócios jurídicos regularmente concluídos junto à empresa autuada, ensejando confirmação antes dos prazos definidos na legislação de regência, em total concordância com a base

documental composta pelos respectivos espelhos das NFs, extraídos do Portal da NF-e (**doc. 09**).

Por sua vez, a Nota Fiscal 223766, foi objeto de registro do “Desconhecimento da Operação”, dentro do prazo pertinente, com lastro no respectivo espelho, extraído do Portal Nacional da NFe (**doc. 10**), conforme tabela descriptiva abaixo:

| NF | Data de emissão | Data limite para manifestação | Data de Confirmação da Operação |
|--------|-----------------|-------------------------------|---------------------------------|
| 223766 | 01/07/2019 | 21/07/2019 | 08/07/2019 |

Em relação a Nota Fiscal 160.458, restou demonstrado pelo contribuinte que a mesma não se destinava a amparar efetiva operação em que tenha figurado a empresa autuada na condição de destinatária. Relativamente a essa operação, a defesa detalhou que em 26 de dezembro de 2017, foi emitida a Nota Fiscal 159.959, documentando a aquisição, pelo Impugnante, de 25.000 litros de gasolina comum, 10.000 litros de Óleo Diesel BS500 comum e 7.000 litros de Óleo Diesel BS10 comum, junto ao fornecedor PETROBAHIA S/A (**doc. 11**). A comentada operação foi devidamente confirmada pelo Impugnante, no dia 27 subsequente, como atesta o espelho do citado documento, extraído do Portal Nacional da NFe (**doc. 12**).

Posteriormente, entretanto, houve a devolução integral dos itens adquiridos, nas exatas quantidades contempladas no anexo **doc. 11**. Assim, considerando que, àquela altura, já não era viável o cancelamento da Nota Fiscal 159.959, cuidou a PETROBAHIA S/A de emitir a Nota Fiscal de entrada nº 160.458 – objeto do lançamento ora combatido –, unicamente para formalizar a reposição das mercadorias no seu estoque, em cujo campo “Observações” mencionou o documento que acobertou a anterior operação não realizada (**doc. 13**).

As explicações e documentos trazidos na peça defensiva foram integralmente acolhidos pela Auditoria em seu informativo fiscal, restando ainda demonstrado que há valores que compõem a **infração 03** sem qualquer lastro em bases documentais.

Neste cenário, ultrapasso a questão preliminar suscitada pelo sujeito passivo de nulidade dessa ocorrência, por cerceamento de direito de defesa, inconsistência e ausência de base documental da cobrança, e com fundamento nas disposições do parágrafo único, do art. 155 do RPAF (Decreto nº 7.629/99), deixo de acolher a questão preliminar para julgar no mérito, a **INSUBSTÂNCIA da Infração 03**.

Assim, considerando o acima exposto, o nosso voto é pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte configuração:

Infração 01 – PROCEDENTE – R\$ 83.446,81, multa de 100%;

Infração 02 – PROCEDENTE EM PARTE – R\$ 15.261,86, multa reduzida de 100% para 60%;

Infração 03 – IMPROCEDENTE.

A advogada apresenta peça recursal às fls. 89/120, onde teceu as mesmas razões defensivas:

Incialmente, descreve os fatos da autuação, reproduz as infrações autuadas, transcreve a decisão recorrida que julgou Procedente em Parte, reduzindo a multa de 100% para 60% da infração 2 e improcedeu a infração 3, devido aos documentos probatórios analisados, sendo procedente a imputação 1, onde passa a contrapor em relação às infrações 1 e 2.

Volta a alegar **decadência para as exigências 1 e 2, referente aos meses de junho a agosto de 2016**, conforme o art. 150, § 4º do CTN e, pontuou que a JJF referente a não possibilidade para a previsão do art. 173, inc. I do CTN. Explica que a ciência do contribuinte foi em 01/09/2021.

Frisa que o direito de o Fisco constituir o crédito tributário a que entende fazer jus, observa-se que o Código Tributário Nacional – CTN veicula prazos decadenciais distintos para tributos sujeitos às modalidades de lançamento de ofício (art. 173) e por homologação (art. 150, § 4º), assim procedendo no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146, inciso III, alínea ‘b’ da CF/88.

Reforça que na autuação constata-se para o prazo decadencial aplicável ao art. 150, § 4º do CTN, pois uma vez realizado o pagamento antecipado do tributo e decorridos cinco anos desde o fato gerador sem que o ente fazendário tenha adotado qualquer medida tendente à realização de lançamento suplementar, reputa-se tacitamente homologado o procedimento previamente efetivado pelo particular e, com isto, extinto o crédito tributário, tal como declarado e quitado, a teor do art. 156, VII do mesmo diploma.

Colaciona excertos que estampam o posicionamento da doutrina especializada a respeito do tema, discrimina conteúdo da Súmula Vinculante nº 08, que refletiu o entendimento cristalizado pelo

Pretório Excelso quanto à impossibilidade de uma lei ordinária dilatar prazo decadencial para o exercício do comentado.

Disse que o legislador baiano editou a Lei nº 13.199/2014, que expressamente revogou, as disposições até então encartadas no 107-B, § 5º do COTEB, nos termos do qual *considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação* (grifamos).

E que, foi igualmente extirpado do ordenamento jurídico baiano o art. 107-A da norma em referência, que aplicava a contagem do prazo quinquenal previsto no art. 173 do CTN de forma indistinta, independente da realização de pagamento antecipado ou não. Transcreve a edição do PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA – PGE/BA 2016.194710-0, que sistematiza o tratamento a ser conferido à matéria.

Reafirma que, uma vez verificado o pagamento antecipado do tributo e passados cinco anos desde a ocorrência do fato gerador, reputa-se tacitamente homologado o procedimento previamente efetivado pelo particular e, com isto, extinto o crédito tributário, caducando o direito de a autoridade fiscal adotar quaisquer expedientes direcionados à exigência de diferenças que repute devidas, a teor dos comentados art. 150, § 4º e art. 156, VII, ambos do *códedex* tributário pátrio. Registra manifestações com arrimo doutrinário, lições, posicionamento do STJ e julgados do CONSEF.

Reitera que no caso concreto, a recorrente efetuou pagamentos a título de ICMS nas competências abril, junho, julho e agosto de 2016, cuja concretização é ilustrada pelos comprovantes de arrecadação obtidos junto ao próprio ente fazendário, que refletem os valores apurados como devidos, naqueles períodos, a partir dos registros efetuados no SPED em anexo (vide doc. 04, instrutório da Impugnação).

Pede pela necessidade de imediato e integral afastamento da exigência objeto das Infrações 01 e 02 no que concerne ao período em tela, com o consequente ajuste da cobrança em voga, nos moldes em propostos no bojo do doc. 05, em anexo à peça impugnatória.

Alega ajustes a serem realizados no lançamento relativo ao produto gasolina comum, ano-calendário 2019. Reporta que adquiriu, em 21/03/2019, 25.000 (vinte e cinco mil) litros do combustível GASOLINA C COMUM, junto ao fornecedor PETROBAHIA S/A. Nota-se que referida aquisição foi devidamente amparada pela Nota Fiscal nº 211.407, que instruiu o expediente de defesa sob a rubrica de doc. 06, com base na qual se verifica, sem qualquer dificuldade, que a operação de fato ocorreu naquela data.

Aponta falha do sistema de registro e armazenamento de dados utilizado pelo Recorrente, a entrada da quantidade de GASOLINA C COMUM especificada foi registrada apenas na data subsequente, ou seja, 22/03/2019 – um dia depois, portanto, da sua efetiva entrada, tal como devidamente contemplada no documento fiscal acima referido.

Salienta que atestado o cotejo da aludida anexa Nota Fiscal nº 211.407 com os registros efetuados nos campos 4.3 – TOTAL RECEBIDO DOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) pertinentes ao produto em tela, para os dias 21 e 22 de março de 2019, o primeiro, inclusive, sem qualquer movimentação de entrada (vide docs. 06 e 07, que guarnecem a peça impugnatória).

Afirma que resta distorcido o estoque final escritural do produto sob análise pertinente ao dia 21/03/2019, levando o r. agente fazendário a crer que teria havido omissões de entrada, naquela data. Pede pela revisão da apuração, no que tange às Infrações 01 e 02, nos moldes propostos em sede do demonstrativo ali colacionado sob a designação de doc. 08.

Assinala que, levando-se na devida conta, o volume efetivamente recebido no dia, seriam correta e expressivamente minoradas as omissões de entradas pertinentes ao item GASOLINA C COMUM apuradas no ano-calendário 2019, com a consequente redução do ICMS em cobrança, conforme detalhado no doc. 08 em comento e sintetizado adiante:

| Item | Ano | Omissões de entrada AI | Omissões de entrada inexistentes | Omissões de entrada apuradas |
|------------------|------|------------------------|----------------------------------|------------------------------|
| GASOLINA C COMUM | 2019 | 15.050,516 | 5.132,606 | 9.917,91 |

Refutou que, a decisão de Primeira, manifestou que aprova colacionada não se revelou idônea a atestar o fato alegado, tendo posicionamento de que “os registros do LMC, de acordo com os quais a entrada de gasolina comum ocorreu efetivamente em 21/03/2019 e não em 22/03/2019 (...) são idênticos aos utilizados no lançamento fiscal, baseado na EFD, não se verificando, no caso em exame, o erro escritural descrito na peça defensiva”.

Colaciona decisões do CONSEF (A-0104-01/22-VD e A-0110-01/22-VD) que o órgão julgador, de litígio similar, a própria fiscalização reviu os termos de lançamento maculado por inconsistências dessa natureza, acolhendo o manancial que lhe foi apresentado pelo sujeito passivo como forma de demonstrar a efetiva movimentação de combustíveis ocorrida e, deste modo, atestar determinadas incorreções contidas no LMC por si escriturado, vindo os ajustes nesse compasso realizados a ser acatados já em primeira instância administrativa.

Finaliza requerendo reforma da decisão recorrida, dando Provimento do Recurso Voluntário.

O conselheiro Eduardo Ramos de Santana declarou impedimento no julgamento deste PAF devido ter composto a decisão de Primeira Instância.

Registrada a presença Dras. Trícia Barradas e Gabriela Galvão Souza, em representação fez uso da fala regimental em defesa da recorrente.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto aos períodos de 2016 a 2019)

O apelo recursal vem aos autos novamente, nesta fase administrativa, visando modificar a decisão recorrida que Julgou Procedente em Parte o Auto de Infração tendo sido lavrado três imputações: a **primeira** – “*Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação e consequentemente, 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 1300 da EFD*”, a **segunda** – “*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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro 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*” e a **terceira** – “*Deixou o contribuinte de efetuar “manifestação do destinatário – Operação não Realizada, referente a operação ou prestação descrita em Documento Fiscal Eletrônico, nos prazos previstos na legislação tributária. Descumprimento de obrigação acessória*”, todas as infrações são dos exercícios de 2016 a 2020.

De início, informo que as razões recursais são tão somente em relação às infrações 1 e 2, sendo que a terceira foi julgada pela improcedência, no qual ficou demonstrado na impugnação e na análise do colegiado de piso a insubsistência devido a devolução ou reposição do estoque das mercadorias através das notas fiscais repousadas nas razões defensivas. A JJF também reduziu a multa aplicada na infração 2 de 100% para 60%, por entender que se referiu ao erro na referida aplicação do percentual, pois, a descrição da imputação, comina para o percentual indicado na decisão recorrida, percentual de 60% sobre o imposto apurado (Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96) e não 100% conforme lavrado na inicial.

De ofício, venho a informar, meu posicionamento já é de conhecimento deste colegiado, quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, entendo que este roteiro proferido, só

poderia ser aplicado a partir da data de publicação. Assim, apesar das alegações descritas nas razões recursais, vejo pertinência o entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais como materiais). Destaco para o entendimento apresentado no Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que expôs decisão pelo Provimento do Recurso Voluntário para tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro).

Essa alteração foi feita em outubro de 2019, tem-se método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Acrescento mais entendimentos similares ao que fora descrito, o voto do conselheiro Henrique Silva Oliveira, tendo indo mais além em suas considerações métricas, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedural, votando no mérito a improcedência/nulidade da autuação (parte material), conforme o Acórdão CJF nº 0106-12/22-VD, no qual tem o mesmo procedimento para se encontrar o valor apurado na autuação, tornando ineficaz tal procedimento por não ter norma que regulava em datas anteriores à outubro de 2019.

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão JJF nº 0118-06/21-VD, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui normas de natureza material, motivo pelo qual, não é lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência.

Para corroborar com meu entendimento exposto e recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Nas razões da recursais do contribuinte para não passar despercebido em suas alegações, nesta segunda instância, que se reporta:

- a) decadência do exercício de 2016 (até agosto), conforme o art. 150, § 4º do CTN. Vejo pertinência, pois na consulta aos pagamentos efetuados pela empresa, encontrei o seguinte:

Contribuinte

Inscrição Estadual: 116.968.478

CNPJ / CPF: 20.260.325/0001-10

Razão Social: AUTO POSTO IRMAOS SARAIVA DOIS COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA

HISTÓRICO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS

Data/Hora do último arquivo: 11/03/2024 09:11

| DAE | Data | Receita | Referência | Valor |
|------------|-------------------|--|-------------------|--------------|
| 1606589860 | <u>07/12/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 11/2016 | 657,32 |
| 1606055033 | <u>08/11/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 10/2016 | 359,62 |
| 1605453291 | <u>07/10/2016</u> | 0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO | 09/2016 | 70,38 |
| 1604873375 | <u>08/09/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 08/2016 | 72,68 |
| 1604284801 | <u>29/08/2016</u> | 2109 - TPP - SSP | 08/2016 | 370,99 |
| 1604310166 | <u>24/08/2016</u> | 0193 - TPS - Taxa de Incêndio e Outras - Bombeiros | 08/2016 | 2.786,00 |
| 1604226752 | <u>09/08/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 07/2016 | 5,73 |
| 1603774819 | <u>18/07/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 06/2016 | 481,56 |
| 1602297900 | <u>09/05/2016</u> | 0783 - ICMS REGIME NORMAL - COMBUSTIVEIS | 04/2016 | 406,08 |

Portanto, conforme demonstrado, constam pagamentos do imposto, sendo declarada a decadência até agosto de 2016, no entanto, vejo como prejudicada esta alegação, por entender que a apuração do levantamento das mercadorias de combustíveis, em relação ao método aplicado alterado, só se pode valer a partir da publicação do referido dispositivo legal, em especial, a partir de 24/10/2019 (ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19) e alteração feita em

janeiro de 2020 através da Portaria nº 001/2020.

b) erro no lançamento relativo ao produto gasolina comum, ano-calendário 2019. Vejo prejudicado também esta análise por entender que as razões foram absorvidas pelos argumentos já exposto no item anterior.

Na sequência, para a minha análise fica tão somente parte do exercício de 2019 (pois na consulta da apuração do levantamento de combustível verifiquei que fora calculada diariamente, conforme o demonstrativo, apesar de a cobrança ser no final do ano), total do exercício de 2020 para ambas infrações.

Nas cobranças destacadas dos combustíveis na autuação são: Gasolina Comum, Etanol, Diesel S500 e Diesel S10. Assim, a cobrança fica da seguinte maneira:

| PRODUTO ANO/LT | INFRAÇÕES 1 e 2 | |
|-------------------|------------------|------------------|
| | 2019 | 2020 |
| Gasolina Comum | 810,970 | 2.406,366 |
| Etanol | 433,529 | 2.371,874 |
| Diesel S500 | 1.306,621 | 1.964,512 |
| Diesel S10 | 10.641,816 | 11.933,286 |
| Gasolina Comum | 810,970 | 2.406,366 |
| TOTAL | 16.022,91 | 23.102,40 |

No cálculo de cada produto para cada infração, fica o seguinte:

INFRAÇÃO 1

GASOLINA C COMUM CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 320102001

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|----------|----------|----------|---------------|-----------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 810,970 | 2.406,366 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 28,00% | 28,00% | 28,00% | 28,00% | 28,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 3,1083 | 3,4630 | 3,6777 | 3,9364 | 3,8462 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO | - | - | - | 3.192,3010 | 9.255,2601 |
| (F = E x B) ICMS | - | - | - | 893,8443 | 2.591,4728 |
| (G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS DEVIDO | - | - | - | 893,84 | 2.591,47 |

ETANOL HIDRATADO COMUM CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 810101001

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|----------|----------|----------|---------------|-----------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 433,529 | 2.371,874 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 2,00% | 2,00% | 2,00% | 2,00% | 2,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,5400 | 2,4086 | 2,6565 | 2,7086 | 2,4206 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO | - | - | - | 1.174,2671 | 5.741,4734 |
| (F = E x B) ICMS | - | - | - | 211,3681 | 1.033,4652 |
| (G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP | - | - | - | 23,4853 | 114,8295 |
| (H = F + G) ICMS DEVIDO | - | - | - | 234,85 | 1.148,29 |

ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101012

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|----------|----------|----------|---------------|-----------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 1.306,816 | 1.964,512 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 17,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,4720 | 2,8509 | 2,8986 | 3,3348 | 3,1548 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO | - | - | - | 4.357,9455 | 6.197,5654 |
| (F = E x B) ICMS | - | - | - | 784,4302 | 1.115,5618 |
| (G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS DEVIDO | - | - | - | 784,43 | 1.115,56 |

ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101034

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|----------|----------|----------|----------------------------|------------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 810,970 | 11.933,286 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 17,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,5716 | 2,9151 | 2,9489 | 3,3681 | 3,2051 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO | - | - | - | 2.731,4024 | 38.246,9291 |
| (F = E x B) ICMS | - | - | - | 491,6524 | 6.884,4472 |
| (G = E x C) ICMS ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS DEVIDO | - | - | - | 491,65 | 6.884,45 |
| TOTAL DO EXERCÍCIO | | | | 2.404,77 | 11.739,77 |
| | | | | TOTAL DA INFRAÇÃO 1 | 14.144,54 |

Assim, o montante remanescente da infração 1 é de R\$ 14.144,54.

INFRAÇÃO 2
GASOLINA C COMUM
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 320102001

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|--------|--------|--------|------------|-------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 810,970 | 2.406,366 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 28,00% | 28,00% | 28,00% | 28,00% | 28,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 3,1083 | 3,4630 | 3,6777 | 3,9364 | 3,8462 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO DO ICMS CREDITADO (Responsabilidade Solidária) | - | - | - | 3.192,3010 | 9.255,2596 |
| (F = B x E) ICMS CREDITADO | - | - | - | 893,8443 | 2.591,4727 |
| (G = C x E) ICMS CREDITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS CREDITADO TOTAL | - | - | - | 893,8443 | 2.591,4727 |
| (I) PMPF | 3,8000 | 4,0550 | 4,7900 | 4,5900 | 4,4020 |
| (J = A x I) BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEBITADO (Responsabilidade Própria) | - | - | - | 3.722,3523 | 10.592,8231 |
| (K = B x J) ICMS DEBITADO | - | - | - | 1.042,2586 | 2.965,9905 |
| (L = C x J) ICMS DEBITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (M = K + L) ICMS DEBITADO TOTAL | - | - | - | 1.042,2586 | 2.965,9905 |
| (N = M - H) ICMS DEVIDO | - | - | - | 148,41 | 374,52 |

ETANOL HIDRATADO COMUM
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 810101001

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|--------|--------|--------|------------|------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 433,529 | 2.371,874 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 2,00% | 2,00% | 2,00% | 2,00% | 2,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,5400 | 2,4086 | 2,6565 | 2,7086 | 2,4206 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO DO ICMS CREDITADO (Responsabilidade Solidária) | - | - | - | 1.174,2671 | 5.741,4731 |
| (F = B x E) ICMS CREDITADO | - | - | - | 211,3681 | 1.033,4651 |
| (G = C x E) ICMS CREDITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | 23,4853 | 114,8295 |
| (H = F + G) ICMS CREDITADO TOTAL | - | - | - | 234,8534 | 1.148,2946 |
| (I) PMPF | 3,2010 | 3,2010 | 3,5000 | 3,5000 | 3,4070 |
| (J = A x I) BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEBITADO (Responsabilidade Própria) | - | - | - | 1.517,3515 | 8.080,9747 |
| (K = B x J) ICMS DEBITADO | - | - | - | 273,1233 | 1.454,5754 |
| (L = C x J) ICMS DEBITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | 30,3470 | 161,6195 |
| (M = K + L) ICMS DEBITADO TOTAL | - | - | - | 303,4703 | 1.616,1949 |
| (N = M - H) ICMS DEVIDO | - | - | - | 68,62 | 467,90 |

ÓLEO DIESEL B SS00 - COMUM
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101012

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|--------|--------|--------|------------|------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 1.306,621 | 1.964,512 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 17,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,4720 | 2,8509 | 2,8986 | 3,3348 | 3,1548 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO DO ICMS CREDITADO (Responsabilidade Solidária) | - | - | - | 4.357,2952 | 6.197,5650 |
| (F = B x E) ICMS CREDITADO | - | - | - | 784,3131 | 1.115,5617 |
| (G = C x E) ICMS CREDITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS CREDITADO TOTAL | - | - | - | 784,3131 | 1.115,5617 |
| (I) PMPF | 3,1600 | 3,2600 | 3,6600 | 3,7000 | 3,3410 |
| (J = A x I) BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEBITADO (Responsabilidade Própria) | - | - | - | 4.834,4977 | 6.563,4346 |
| (K = B x J) ICMS DEBITADO | - | - | - | 870,2096 | 1.181,4182 |
| (L = C x J) ICMS DEBITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (M = K + L) ICMS DEBITADO TOTAL | - | - | - | 870,2096 | 1.181,4182 |
| (N = M - H) ICMS DEVIDO | - | - | - | 85,90 | 65,86 |

ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM
CÓDIGO DE PRODUTO DA ANP: 820101034

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|--------|--------|----------------------------|-----------------|-----------------|
| (A) OMISSÕES DE ENTRADAS (Art. 10, par. ún., Port. 445/98) | - | - | - | 10.641,816 | 11.933,286 |
| (B) ALÍQUOTA (em 31/12) | 17,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% | 18,00% |
| (C) ADICIONAL ALÍQUOTA FECEP (Art. 16-A da Lei 7.014/96) | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% |
| (D) CUSTO MÉDIO UNITÁRIO (Art. 23-A, II, da Lei 7.014/96) | 2,5716 | 2,9151 | 2,9489 | 3,3681 | 3,2051 |
| (E = A x D) BASE DE CÁLCULO DO ICMS CREDITADO (Responsabilidade Solidária) | - | - | - | 35.842,3635 | 38.246,9275 |
| (F = B x E) ICMS CREDITADO | - | - | - | 6.451,6254 | 6.884,4469 |
| (G = C x E) ICMS CREDITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (H = F + G) ICMS CREDITADO TOTAL | - | - | - | 6.451,6254 | 6.884,4469 |
| (I) PMPF | 3,3600 | 3,4200 | 3,7100 | 3,8000 | 3,3930 |
| (J = A x I) BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEBITADO (Responsabilidade Própria) | - | - | - | 40.438,9008 | 40.489,6394 |
| (K = B x J) ICMS DEBITADO | - | - | - | 7.279,0021 | 7.288,1351 |
| (L = C x J) ICMS DEBITADO ADICIONAL FECEP | - | - | - | - | - |
| (M = K + L) ICMS DEBITADO TOTAL | - | - | - | 7.279,0021 | 7.288,1351 |
| (N = M - H) ICMS DEVIDO | - | - | - | 827,38 | 403,69 |
| TOTAL DO EXERCÍCIO | | | | 1.130,31 | 1.311,97 |
| | | | TOTAL DA INFRAÇÃO 2 | | 2.442,28 |

Assim, o montante remanescente da infração 2 é de R\$ 2.442,28.

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário no montante de R\$ 16.586,82.

VOTO VENCEDOR (Período de 2016 a 2019)

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir do seu voto quanto à procedência parcial da autuação, excluindo as operações anteriores a 25/10/2019, quando começou a produzir efeitos o parágrafo único, do Art. 10 da Portaria nº 445/98, incluído pela Portaria nº 159/19.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa, por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, em razão da aquisição de combustíveis desacompanhados de documento fiscal e, consequentemente, 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, nos exercícios de 2016 a 2020, bem como para a aplicação de multa pela falta de registro de entradas na aquisição de mercadorias e serviços tomados na escrita fiscal, sendo que esta última foi julgada improcedente pela Decisão recorrida.

O Recurso Voluntário somente atacou dois pontos da Decisão recorrida, quais sejam, o pedido para reconhecimento da decadência para o período de abril a agosto de 2016, considerando que a ciência da autuação somente ocorreu em 01/09/2021, e a revisão do lançamento da Nota Fiscal nº 211.407, emitida pelo fornecedor PETROBAHIA S/A em 21/03/2019, relativa a 25.000 (vinte e cinco mil) litros de GASOLINA C COMUM, sob a alegação de que a entrada ocorreu nesta mesma data, tendo se equivocado ao registrar a entrada no dia subsequente em sua EFD.

O ilustre Relator opinou pelo reconhecimento da decadência no referido período, em razão do Autuado ter efetuado recolhimento de ICMS nos referidos meses, enquanto a Decisão recorrida não acatou tal pedido por entender que, por se tratar de omissão de entradas, o fato tributário não foi objeto de registro na escrituração fiscal do contribuinte, atraindo a incidência da regra prevista no Art. 173, I do CTN, nos termos do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conforme trecho do voto abaixo transscrito:

“As discussões em torno da decadência nos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição são matérias reservas a disciplinamento por lei complementar federal. A LC de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se, por sua vez, o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, as infrações objeto dessa prejudicial de mérito são as ocorrências que integram os itens 01 e 02 do Auto de Infração.

As citadas imputações fiscais, conforme descrição contida na peça acusatória, resultaram em falta de recolhimento do imposto em decorrência, respectivamente, de: 1) entradas de mercadorias (combustíveis) adquiridas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal; 2) antecipação tributária de mercadorias (combustíveis) enquadradas no regime da ST adquiridas sem a devida cobertura documental.

Nestas ocorrências o fato tributário não foi objeto de registro na escrituração fiscal do contribuinte, impossibilitando ao fisco homologar os atos praticados pelo sujeito passivo, circunstância que afasta a incidência da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, cujo marco de início da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.

Para as situações acima descritas deve incidir a regra geral, ou seja, o prazo de decadência previsto no art. 173, inc. I do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se somente após cinco anos constados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto, a ciência ao contribuinte do Auto de Infração se verificou em 01/09/2021. Em relação aos fatos geradores verificados em 2016, dispunha a Administração de prazo para formalizar o lançamento até 31/12/2021, portanto, dentro ainda do quinquênio estabelecido na Lei Complementar Tributária.

Prejudicial de mérito rejeitada.”

Reputo equivocada a Decisão recorrida, pois toda a autuação foi baseada nos registros diários de ganhos efetuados pelo Autuado em sua EFD/LMC, evidenciando que o Autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, mas efetuou somente parcialmente o respectivo pagamento do imposto, razão pela qual há a incidência da regra prevista no Art. 150, § 4º do CTN, cujo marco de início da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador.

Portanto, constato que operou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a 5 (cinco) anos da data da ciência da autuação, em 01/09/2021, ou seja, quanto aos fatos geradores anteriores a 01/09/2016.

No tocante ao segundo pedido, relativo à revisão do lançamento da Nota Fiscal nº 211.407, alterando a data de sua entrada de 22/03/2019 para 21/03/2019, não há prova da ocorrência do erro relatado, posto que a sua escrituração em todos os registros na EFD/LMC foi efetuada em 22/03/2019, incluindo nesta data a quantidade de 25.000 (vinte e cinco mil) litros de GASOLINA C COMUM.

A Decisão recorrida se posicionou da seguinte forma:

“Em decorrência dessa discrepância, a defesa concluiu que restou distorcido o estoque final escritural do produto sob análise, pertinente ao dia 21 de março de 2019, induzindo a fiscalização a entender que teria havido omissões de entrada naquela data. Apresentada como prova do fato alegado cópias do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Ocorre que os registros apresentados na peça defensiva, na mídia encartada à fl. 55, são idênticos aos da EFD, registros 1300 e 1310. Pelo LMC, a entrada de gasolina comum ocorreu efetivamente em 22/03/2019 e não em 21/03/2019.

Isso posto, a inconsistência apontada pela impugnante não deve prosperar, pois os registros do LMC são idênticos aos utilizados no lançamento fiscal, baseado na EFD, não se verificando, no caso em exame, o erro escritural descrito na peça defensiva.”

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.

Portanto, concordo com a Decisão recorrida em não acatar tal argumento.

No tocante aos demais argumentos expostos no voto do Relator, saliento que 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.**

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 acrescido do volume recebido no dia), e o Estado da Bahia, exatamente para esclarecer 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**, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

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 ao argumento de ilegalidade na aplicação da Portaria nº 445/98 a fatos geradores anteriores a 25/10/2019, concordo com o 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-VD), 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 de uma 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, 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**.

É cediço que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Diante do exposto, considerando o acolhimento da decadência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 85.190,69, conforme abaixo demonstrado:

| Data Ocorrência | Produto | Infração 01 | Infração 02 | ICMS Devido |
|-----------------|--------------------------|-------------|-------------|-------------|
| 31/12/2016 | Gasolina C Comum | 179,08 | 39,85 | 218,93 |
| 31/12/2016 | Etanol Hidratado Comum | 164,77 | 42,88 | 207,65 |
| 31/12/2016 | Óleo Diesel B S500 Comum | 208,82 | 58,12 | 266,94 |
| 31/12/2016 | Óleo Diesel B S10 Comum | 278,77 | 85,47 | 364,24 |
| 31/12/2017 | Gasolina C Comum | 6.224,27 | 1.063,98 | 7.288,25 |

| | | | | |
|--|--------------------------|------------------|------------------|------------------|
| 31/12/2017 | Etanol Hidratado Comum | 564,92 | 185,86 | 750,79 |
| 31/12/2017 | Óleo Diesel B S500 Comum | 4.177,18 | 599,39 | 4.776,57 |
| 31/12/2017 | Óleo Diesel B S10 Comum | 1.984,78 | 343,80 | 2.328,58 |
| 31/12/2018 | Gasolina C Comum | 2.848,12 | 861,45 | 3.709,57 |
| 31/12/2018 | Etanol Hidratado Comum | 1.999,14 | 634,78 | 2.633,92 |
| 31/12/2018 | Óleo Diesel B S500 Comum | 4.408,56 | 1.158,04 | 5.566,60 |
| 31/12/2018 | Óleo Diesel B S10 Comum | 3.014,36 | 778,01 | 3.792,37 |
| 31/12/2019 | Gasolina C Comum | 16.588,55 | 2.754,37 | 19.342,92 |
| 31/12/2019 | Etanol Hidratado Comum | 2.740,84 | 800,79 | 3.541,62 |
| 31/12/2019 | Óleo Diesel B S500 Comum | 4.201,76 | 460,17 | 4.661,93 |
| 31/12/2019 | Óleo Diesel B S10 Comum | 11.245,88 | 1.442,21 | 12.688,08 |
| 31/12/2020 | Gasolina C Comum | 2.591,47 | 374,52 | 2.965,99 |
| 31/12/2020 | Etanol Hidratado Comum | 1.148,29 | 467,90 | 1.616,20 |
| 31/12/2020 | Óleo Diesel B S500 Comum | 1.115,56 | 65,86 | 1.181,42 |
| 31/12/2020 | Óleo Diesel B S10 Comum | 6.884,45 | 403,69 | 7.288,14 |
| Valor Total do Auto de Infração | | 72.569,57 | 12.621,13 | 85.190,70 |

Também ratifico a modificação da multa aplicada na Infração 02 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, conforme se posicionou a Decisão de piso.

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 269138.0133/21-3, lavrado contra **AUTO POSTO IRMÃOS SARAIVA DOIS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, a efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 85.190,70, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.621,13 e de 100% sobre R\$ 72.569,57, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Período de 2016 a 2019) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, José Adelson Ramos Mattos e Fernando Antonio Brito de Araújo

VOTO VENCIDO (Período de 2016 a 2019) – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Gabriel Henrique Lino Mota e Henrique Silva de Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2024.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR/VOTO VENCIDO
 (Período de 2016 a 2019)

MARCELO MATTEDE E SILVA - VOTO VENCEDOR
 (Período de 2016 a 2019)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS