

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0015/23-7  
**RECORRENTE** - NOVO FLECHA POSTO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0232-04/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/01/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C/JF Nº 0530-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS 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 a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Não acolhidas as arguições de nulidade. Acatado o pedido de decadência janeiro a março de 2018. Retificada a multa da infração 02. Infrações subsistentes em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF – Acórdão JJF nº 0232-04/23-VD - que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 22/05/2023, refere-se à exigência de R\$ 1.330.329,72 de ICMS, acrescido de multa de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 004.007.001** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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 ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 1.320.844,75, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98. Período fiscalizado de 2018 a 2022.

**Infração 02 – 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 desacompanhados 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 - valor histórico de R\$ 9.484,97 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Período fiscalizado de 2018 a 2022.

O Autuado apresentou **impugnação** às fls. 44 a 89 do PAF. A Autuante presta **informação fiscal** às fls. 605 a 608 (frente e verso) dos autos.

A Decisão de piso julgou Procedente em parte o Auto de Infração, onde a desoneração foi devida a redução da multa da infração 02 no percentual de 100% para 60%, diante das seguintes considerações:

### **VOTO**

*O presente Auto de infração lavrado em 22/05/2023 diz respeito a exigência de ICMS no valor total de R\$ 1.330.329,72, em face das seguintes acusações:*

*Infração 01 – 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação 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 ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 1.320.844,75, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

*Infração 02 – 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 desacompanhados 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 - valor histórico de R\$ 9.484,97 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

*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 as infrações são decorrentes de uma presunção, apurada apenas nos registros de ganhos, entretanto, não foram apresentadas provas de tais ocorrências, acarretando consequentemente à sua nulidade, pois no seu entender, a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação das supostas infrações.*

*As referidas infrações, envolvem 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 pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01) e 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. O fato de ter sido indicado, incorretamente, como um dos fundamentos do enquadramento das infrações, o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, 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.*

*No que diz respeito a alegada inexistência de ocorrência de fato gerador do ICMS, respaldado em decisões de Tribunais de Justiça e STJ, constato que as matérias apreciadas não se aplicam aos fatos apurados no presente Auto de Infração. As referidas decisões, se referem à variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, que se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica, enquanto que a discussão neste PAF, é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou por qualquer outro fenômeno natural. Ou seja, a autuação fiscal não é decorrente de quantidades inerentes a variações volumétricas comuns aos revendedores de combustíveis. A exigência fiscal é consequência da falta de comprovação pelo Autuado quanto à origem de quantidades expressivas de litros de combustíveis, tendo o defendente atribuído à variação volumétrica.*

*Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.*

*O sujeito passivo requereu a declaração de decadência, dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2018, 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”.*

*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, entretanto, no caso sob análise, os valores que estão sendo exigidos, neste lançamento de ofício não foram pagos e nem lançados em documento próprio, pelo impugnante, para este tipo de operação, devendo, nestas circunstâncias, 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.*

*Dessa forma, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2018 a 2022, teve início em 01/01/2019, encerrando-se em 31/12/2023, e, tendo em vista que o Autuado tomou ciência da autuação em 24/05/2023, afasto a preliminar de decadência arguida pelo recorrente.*

*No mérito, o defendente asseverou que o levantamento quantitativo de entrada de mercadorias elaborado pela fiscalização foi baseado no LMC, sendo que foram desconsideradas diversas notas fiscais de entradas, que corresponde exatamente as quantidades das supostas “omissões de entradas. Com o intuito de comprovar a inexistência de diferenças a serem exigidas, apresentou a título de exemplo, para cada espécie de combustível, o quantitativo de estoque mensal, considerando como estoque inicial e final registrado no primeiro e último dia do mês, respectivamente, registrado no seu Livro LMC. Registrou que os cálculos efetuados pela fiscalização foram efetuados diariamente, contrariando a legislação em vigor, a qual estabelece que a apuração do imposto deve ser efetuada mensalmente.*

*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. Ressaltou que, com a nova redação da Portaria 445/98, os inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos quantitativos de estoques apenas utilizem os valores anualmente anotados no LRI, conforme a redação anterior impunha.*

*Da análise dos documentos que compõem os autos verifico que foi objeto do levantamento os seguintes combustíveis: gasolina comum; gasolina C aditivada; etanol hidratado comum, óleo diesel B S500 e B S10 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 na sua EFD, Estoque final médio maior que o volume escritural disponível para comercialização, em razão de registros de ganhos volumétricos acima do limite previsto por esta SEFAZ, sistematicamente, nos anos de, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022.

Por oportuno registro que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado pela ANP percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

Assim é que, a fiscalização aplicou o percentual de 1,8387% admitido a título de margem máxima de ganho, sobre a quantidade disponível para venda, conforme se observa no demonstrativo “Omissões de Entradas de Combustíveis”, fls. 14 a 16, que, para uma melhor análise transcrevo os dados relativos ao produto “óleo Diesel B S10 comum”, relativo ao dia 06/10/2022 que assim se apresenta:

ESTOQUE ABERTURA	VOLUME ENTRADAS	VOLUME DISP.	VOLUME SAÍDAS	ESTOQUE ESCRITURAL	VOLUME PERDAS	VOLUME GANHO	FECH. FISICO	LIMITE SEFAZ	OMISSÃO ENTRADAS
12.968,73	0,00	12.968,73	12.300,85	667,87	0	30.000,00	30.667,87	238,456	29.761,544

Tem-se que constava a quantidade disponível para venda de 12.968,73 litros e o total de saídas de 12.300,85litros. O Estoque final escritural de 667,87litros. Já o Fechamento físico de 30.667,87litros. Dessa forma é possível verificar que existe uma diferença de 29.761,544, entre o volume de ganho escriturado pelo defendente de R\$ 30.000,00 litros e admitido pela SEFAZ de 238,456 litros a título de margem máxima de ganho, apurado através da aplicação do percentual de 1,8387% sobre o volume disponível de 12.968,73 litros. Dessa forma a quantidade de 29.761,544 litros 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.”.

O autuado apresentou o entendimento de que a referida Portaria, por ser ato infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra matriz de incidência de norma tributária, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99.

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 mês em que ocorreu a apuração, sendo, portanto, infundada a afirmativa defensiva de que o imposto ora exigido foi efetuado 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, na infração 02 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%.*

*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, concluo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, Procedência da Infração 01 e Procedência Parcial da infração 02, em razão da adequação do percentual da multa de 100% para 60%.*

O contribuinte, através dos seus advogados, apresenta inconformismo às fls. 641 a 673, tecendo os mesmos argumentos da peça defensiva:

Inicialmente, requer, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos patronos e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da presente petição, em razão da celeridade processual.

Apresenta razões de reforma do Auto de Infração:

1. A prova dos autos;
2. As decisões do próprio CONSEF/BA
3. As decisões do TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB e STJ;

#### **DA OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA:**

Afirma o recorrente que conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN). A autoridade fiscal não observou que o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a março de 2018 já havia decaído. Transcreve o Acórdão CJF nº 0089-12/17 dentre outros acórdãos das JJF.

#### **DA COMPROVAÇÃO DO NÃO COMETIMENTO DAS INFRAÇÕES, CONFORME SE VERIFICA NOS LIVROS DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS:**

Adiciona o recorrente que nas acusações das infrações 01 e 02, a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. Por isso, entende que com base no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a liquidez a infração.

Faz um comparativo do LMC apresentado na impugnação, listado como “anexo 4”, onde diz demonstrar que não há omissão, como a exemplo do mês de janeiro de 2019, do combustível ETANOL:

*“a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 5.312,477 litros de **ETANOL**, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de **janeiro de 2019**, o estoque inicial de abertura do bico 002 totalizava 6.462,902 litros de **ETANOL**, foi adquirido 14.000,000 litros de **ETANOL**, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 54090 (14.000,000) e 54168 (5.000,000), constantes do LMC e livros de entrada, durante o mês de **janeiro de 2019**, totalizando 25.462,902 litros de **ETANOL**.*

*Ocorre que o LMC do dia 31 de **janeiro de 2019**, apresentou estoque de fechamento do bico 002 no total de 432.615,867 e como tinha apresentado no dia 01 de **janeiro de 2019**, o estoque de abertura do bico 002 de 418.181,817, resultou na saída de 14.434,05 (432.615,867 - 418.181,817) litros de **ETANOL**. Portanto, **não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 5.312,477 litros de ETANOL, uma vez que o total de entrada de 25.462,902 litros de ETANOL é superior a 20.753,05 litros de ETANOL que corresponde a saída de 14.434,05 mais fechamento físico 6.319,000 litros de ETANOL**”*

Apresenta outros meses como exemplo, porém tudo baseado no LMC físico apresentado às fls. 108

a 564.

Conclui que a acusação carece de elementos que lhe concedam segurança necessária à sustentação da exigência e requer que seja totalmente cancelado o presente lançamento, conforme julgamentos deste órgão julgador: Acórdão da JF nº 0156-04/08 e Acórdão da CJF nº 0085-11/08

#### **DAS DECISÕES DO PRÓPRIO CONSEF/BA:**

Adiciona o recorrente que a fiscalização não apresentou provas concretas de que mercadorias entraram no estabelecimento sem documentos fiscais, baseando-se apenas em registros de ganhos. A presunção de entradas de mercadorias sem documentos fiscais não foi acompanhada de provas nos autos, caracterizando possíveis fraudes ou adulterações. O método utilizado pela fiscalização para apurar os valores não está previsto em nenhum normativo legal ou administrativo da Secretaria da Fazenda, tornando a autuação sem suporte em fatos comprovados e violando os princípios do processo administrativo fiscal.

Os fatos geradores do ICMS devem ser constatados após a verificação de todos os aspectos previstos na norma de incidência, respeitando os critérios de segurança e certeza. Lançamentos tributários baseados em suposições são ilegítimos, devendo ser observados os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. A incidência do tributo deve ocorrer apenas sobre fatos reais, com prova irrefutável da ocorrência dos fatos tributáveis, em conformidade com o princípio da verdade material.

Finaliza com o seguinte entendimento:

*“E mais, o demonstrativo de débito foi elaborado com o lançamento da base de cálculo do ICMS de forma diária, com vencimento também diário. O ICMS é um imposto cuja apuração ocorre por períodos, conforme previsto nos artigos 24 e 25 da Lei nº 7.016/96, sendo que o art. 24 delega ao regulamento dispor a forma de apuração e o art. 25 determina que as obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, tudo em consonância com o artigo 24 da Lei Complementar nº 87/96 (...)”*

Cita o artigo 305 do RICMS e o artigo 39 do RPAF/99.

#### **DA NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS, CONFORME ATESTAM AS DECISÕES DO TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB E DO STJ:**

Entende o sujeito passivo que a dilatação volumétrica do combustível, causada pela variação de temperatura, não configura fato gerador do ICMS. A Portaria 445/2019, que considera essa variação como fato gerador, é um ato infralegal e não pode alterar a regra-matriz de incidência tributária, violando o princípio da legalidade. O ICMS incide apenas sobre a circulação de mercadorias, e a dilatação volumétrica não envolve transferência de titularidade, sendo um fenômeno natural e não uma nova operação tributável.

Apresenta diversos julgamentos dos tribunais de justiça da Bahia, Pernambuco, Paraíba e do STJ.

Finaliza requerendo a nulidade do auto de infração e, se assim não entender, que seja julgado pela improcedência.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento.

Registrada a presença da advogada Dra. Jéssica da Silva Cordeiro na sessão de videoconferência que acompanhou o julgamento do PAF.

É o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

As razões recursais apresentadas têm o sentido de modificar a Decisão recorrida que julgou pela Procedência em Parte, na qual houve a desoneração referente a infração 02, na modificação do percentual da multa de 100% para 60%. No entanto, tal desoneração não atingiu o valor mínimo pertinente no Art. 169, I, “a” do RPAF, de R\$ 200.000,00. Desta forma, lavrado o valor de R\$ 1.330.329,72, devido 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 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 ao admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 1.320.844,75, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98. Período fiscalizado de 2018 a 2022.

**Infração 02 – 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 desacompanhados 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 - valor histórico de R\$ 9.484,97 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Período fiscalizado de 2018 a 2022.

A JJF julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, após rejeitarem todas as nulidades suscitadas, e no mérito, modificou a multa da infração 02, sendo reduzida de 100% para 60%, por entenderem que “*Observo 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%.*”.

Passando a analisar, de forma sintética, as alegações do contribuinte em relação à apuração das infrações, vejo razão ao recorrente quanto às nulidades suscitadas devido à falta do detalhamento da metodologia usada para a quantificação das diferenças apuradas, tendo, portanto, fragilidade por insegurança na apuração das quantidades (questões meritórias). E, por isso, me solidarizo pelos entendimentos expostos dos conselheiros: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas quando esta relatora/conselheira votou pela nulidade do Auto de Infração pontuando que “*A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96*”; já o conselheiro Henrique Silva Oliveira teve o entendimento um pouco mais longe, pois o mesmo ultrapassou a preliminar de nulidade procedimental, votando pela nulidade sobre a questão do mérito, dizendo que “*Não se vê elementos (e, com a devida vênia, os arquivos anexados na mídia .... são absolutamente inconclusivos, nada claros, resumem-se à reprodução em XML da EFD e das NFE), de cotejo de outros registros realizados pelo Sujeito Passivo, para demonstração da omissão de entrada. Não se vê o debate da EFD retificadora, que ainda que não seja um vício a inquinar de nulidade a ação fiscal ..., na situação em tela, seria essencial para afastar as dúvidas levantadas pela Recorrente*”.

Para o melhor conhecimento dos fatos discorrido dos referidos votos, no qual concordo, reproduzo parte do Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, da relatora Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, no sentido que sigo em relação à preliminar de nulidade suscitada, conforme segue abaixo:

“( ... )

*A autuada tentou mostrar, que sendo o ICMS de apuração mensal, não poderia ser aplicada a constatação de “fato gerador” diário, o que somente é cabível quando o contribuinte, mediante ato formal da autoridade competente, é colocado em regime especial de fiscalização. Ademais contesta que a Portaria nº 159/19 não poderia ser aplicada de forma retroativa e que não foi atendido o art. 251, § 2º.*

*O relator de piso abordou os temas, assim se manifestando:*

[ ... ]

*Na EFD, o “Registro 1300” se refere à movimentação diária de combustíveis tanto dos estoques, quanto das movimentações de compra e venda. Os dados devem ser informados pelos contribuintes do ramo varejista de combustíveis, observando o que determina a lei, ou seja, não pode haver mais de um registro com o mesmo código de combustível e mesma data de fechamento.*

*Além da EFD, esses contribuintes devem usar o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) para escriturar as movimentações, conforme exigência da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Portanto, os postos revendedores de combustíveis continuam com a obrigatoriedade do LMC, em função da ANP, e possuem a obrigatoriedade de prestar as informações fiscais por meio da EFD.*

*Ocorre que o roteiro aplicado possui autorização legal para ser realizado mediante levantamento quantitativo, em conformidade com as Portarias nos 445/98 e 159/19, por exercícios fechados ou abertos. Neste sentido, o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes.*

*Sinaliza ainda a recorrente, que a Doutra JJF, de acordo com o voto do Sr. Relator, ou seja, com a fundamentação da decisão, não apreciou a alegação de “ilegalidade” do art. 10, § único da Portaria nº 159/19. Acrescenta que a decisão de piso tratou com fundamento no art. 167, I do RPAF.*

*Contesta, afirmando que em momento algum a Autuada suscitou a “inconstitucionalidade” da norma, e sim que o pedido formulado foi de ilegalidade da Portaria nº 159/19, no que se reporta ao parágrafo único do art. 10.*

*Assim, o cerne da questão é validar o roteiro fiscal com base em normativa vigente posterior aos fatos geradores, e a data de lavratura da infração em comento.*

*A suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD”, não é o fato que legitima a cobrança a título de valor acrescido/responsabilidade própria. Em verdade, o que se constata é que o lançamento ultrapassa os dispositivos normativos vigentes à época e que o método aplicado, apesar de ensejar conclusões óbvias, não está previsto em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/92.*

*Vejamos o método aplicado:*

- extraiu da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível;*
- Os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. O referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura.*
- Os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada sem documento fiscal”.*

*Ainda que a decisão de piso tenha afastado a aplicação da proporcionalidade, é certo que não restou comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal. Com base nos ganhos declarados junto ao Registro 1300, a fiscalização concluiu que foram realizados ingressos de mercadorias sem documentos fiscais, o que de fato nos faz concluir que há, de certa forma, uma aferição presumida.*

*Não convence, portanto, neste ponto afastar a aplicação da proporcionalidade. A norma legal que autoriza o roteiro para aplicação da presunção é a Portaria nº 445/98, de acordo com o art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96.*

*Neste sentido, contestou ainda a recorrente para as quantidades extraídas da sua EFD. Sinaliza que são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações realizadas, concluindo que referidas inconsistências são motivadas por erros na elaboração da sua EFD.*

*A Junta de Julgamento assim de manifestou:*

*[...]*

*Apesar da recorrente não trazer provas inequívocas de que os cálculos ali realizados não representam de forma fidedigna os lançamentos efetuados em sua escrita fiscal, não há também prova irrefutável que os dados utilizados pelo fiscal autuante são materialmente existentes.*

*O método regular até a data da lavratura do presente Auto é o “levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”. A inovação do fiscal autuante deve ser considerado ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais.*

*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, 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 postos 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 805741634.2021.8.05.0001”. 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”.*

*Voto, portanto, pela NULIDADE do presente Lançamento Fiscal, dando PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário apresentado.”*

Tal entendimento já vinha sendo manifestado em meus votos, seja como Relator ou em Voto Divergente. No entanto, em inúmeras situações que me deparo com estas imputações, sempre me debruço sobre as legislações e jurisprudências deste Conselho.

Desta vez, além do entendimento esposado acima, me coaduno com o posicionamento do Conselheiro Henrique Silva Oliveira, nos Acórdãos CJF nº 0106-12/22-VD e 0089-12/23-VD, onde ultrapassa as preliminares de nulidade, votando, no mérito, pela nulidade, de forma que “*Quero com isso desde logo afastar a ideia de que este voto decidiu “questão preliminar” (art. 154, parágrafo único do RPAF/99). Decidiu-se o mérito, questão principal, isto é, a higidez do motivo do Ato Administrativo de lançamento. Conter o ato administrativo de lançamento todos os seus elementos é MÉRITO. Determinar a matéria tributável é o objeto do ato administrativo de lançamento (art. 142 do CTN), portanto integra o seu MÉRITO. Aferir a matéria tributável com segurança é um mandamento da legislação baiana (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), portanto é MÉRITO, com a respeitosa licença de entendimentos contrários*”.

Ainda no entendimento do referido Acórdão (0089-12/23-VD), destaco novo trecho:

*“Como muitas vezes agitado ao longo dos debates processuais, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não é novidade alguma. A sua origem regulatória (em disposições do antigo DNC - Portaria DNC nº 26, de 13/11/1992 -, antecessor da ANP); a absorção da sua escrituração pela legislação do ICMS como obrigação tributária acessória (Convênio ICMS 57, de 28/06/1995); a sua inclusão entre os campos da EFD ICMS/IPI, nada disso é novidade. Do mesmo modo, auditar e lançar o ICMS por inconsistências do LMC não é uma novidade no âmbito da SEFAZ/BA. Muitos lançamentos foram mantidos, e muitos foram desconstituídos.*

*[...]*

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

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

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

*Inferências “matemáticas” como as que surgem das auditorias de estoque geralmente redundam em incerteza muito longe da Matemática, com cálculos diversos realizados pelos mesmos calculistas.*

*Certo é que uma série de inferências (apurou no LMC ganhos superiores ao permitido; **logo** omitiu entrada de mercadorias, que ingressaram desacobertadas de nota fiscal; **logo** assume-se que não foi recolhido ICMS-ST nas operações antecedente E incide o dever de antecipar o ICMS nas operações próprias subsequentes) **não pode validamente implicar a criação de um fato gerador novo**, fora daqueles indicados no art. 2º da Lei nº*

7.014/96 (se apura ganhos diários no LMC, em valor superior ao tolerado, então deve pagar ICMS sobre o valor das mercadorias decorrentes dos ganhos).”

Tanto existe presunção em constatar que “houve falta de recolhimento do imposto mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/registro 1300 da EFD” que o próprio fiscal autuante, em sua informação fiscal (fl. 606) afirma “Fica patente, assim, que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) imposto pela legislação”.

Ora, não se combateu a possibilidade de retificação da referida escrituração para possíveis ajustes com o LMC físico e, ainda que tal diferença possa ensejar conclusões óbvias, não está prevista em nenhuma das hipóteses do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Ainda sobre o método de fiscalização aplicado acima, temos o conhecimento que extraiu-se da EFD do contribuinte os ganhos através da LMC, separando as quantidades, diariamente, por exercício e tipo de combustível; os ganhos diários foram totalizados em períodos anuais, sendo deduzido o percentual de 1,8387%. Referido percentual representa a margem de segurança em razão do fenômeno natural de dilatação do combustível diante da variação de temperatura; os valores que excedem o limite acima mencionado foram considerados, de forma presumida, “entrada de mercadoria não registrada.

Em conclusão, ainda citando parte do brilhante voto do Conselheiro Henrique Silva Oliveira, entendo que:

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

*Se o Autuante se limita a utilizar o campo 10 do “Registro 1300”, sequer avançando para demais elementos probantes, com a devida vênia, não gera a esta Relatoria convicção na sustentação da autuação.*

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

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

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do auto de infração em lide, dando PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao ilustre Relator para divergir do seu voto quanto à nulidade da autuação.

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.

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, 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, nos exercícios de 2018 a 2022.

O Recurso Voluntário efetuou o pedido para reconhecimento da decadência para o período de janeiro a março de 2018, considerando que a ciência da autuação somente ocorreu em 24/05/2023, e

a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, alegando que não cometeu as infrações e que a autuação foi contrária às decisões deste CONSEF e do TJ/BA, TJ/PE, TJ/PB e STJ, conforme excertos de julgados que acostou.

A Decisão recorrida não acatou o pedido pelo reconhecimento da decadência no referido período, 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 transcrito:

*“O sujeito passivo requereu a declaração de decadência, dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2018, 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”.*

*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, entretanto, no caso sob análise, os valores que estão sendo exigidos, neste lançamento de ofício não foram pagos e nem lançados em documento próprio, pelo impugnante, para este tipo de operação, devendo, nestas circunstâncias, 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.*

*Dessa forma, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2018 a 2022, teve início em 01/01/2019, encerrando-se em 31/12/2023, e, tendo em vista que o Autuado tomou ciência da autuação em 24/05/2023, afasto a preliminar de decadência arguida pelo recorrente.”*

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 24/05/2023, ou seja, quanto aos fatos geradores anteriores a 23/05/2018, no caso em tela, os lançamentos com datas de ocorrência em 31/01/2018, 28/02/2018 e 31/03/2018.

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 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**, não fazendo sentido a alegação de ilegalidade das Portarias nºs 445/98 e 159/19, as quais tratam apenas de instruções procedimentais.

Portanto, a jurisprudência acostada não se coaduna com a exigência do Auto de Infração.

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.

O Autuado não comprovou a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repito, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo Autuado 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 dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF), igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do 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 Autuado (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, consequentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

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), 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 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.**

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.

É cediço que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade 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.

Portanto, não acato os argumentos esposados quanto ao mérito.

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\$ 1.282.374,13, conforme abaixo demonstrado:

Data Ocorrência	Produto	Infração 01	Infração 02	ICMS Devido
31/01/2018	Gasolina C Aditivada	-	-	-
31/01/2018	Óleo Diesel B S10 Comum	-	-	-
31/01/2018	Óleo Diesel B S500 Comum	-	-	-
28/02/2018	Óleo Diesel B S500 Comum	-	-	-
31/03/2018	Óleo Diesel B S500 Comum	-	-	-
31/03/2018	Gasolina C Comum	-	-	-
31/12/2018	Gasolina C Comum	13,19	3,12	16,31
31/12/2018	Gasolina C Aditivada	25,93	6,25	32,18
31/12/2018	Etanol Hidratado Comum	109,75	27,68	137,43
31/12/2018	Óleo Diesel B S10 Comum	30,36	6,96	37,32
31/12/2018	Óleo Diesel B S500 Comum	15,41	3,62	19,03
31/01/2019	Óleo Diesel B S500 Comum	178,14	38,82	216,96
31/01/2019	Óleo Diesel B S10 Comum	59,33	12,62	71,95
31/01/2019	Etanol Hidratado Comum	2.658,36	688,50	3.346,86
31/01/2019	Gasolina C Aditivada	573,76	156,87	730,63
31/01/2019	Gasolina C Comum	746,66	212,60	959,26
30/11/2019	Gasolina C Comum	3.275,00	550,00	3.825,00
31/03/2021	Gasolina C Comum	13.679,96	388,48	14.068,44
30/06/2021	Óleo Diesel B S10 Comum	3.779,84	228,51	4.008,35
31/07/2021	Óleo Diesel B S10 Comum	3.775,83	205,65	3.981,48
30/09/2021	Óleo Diesel B S10 Comum	15.034,00	925,87	15.959,87
30/11/2021	Etanol Hidratado Comum	2.463,68	209,46	2.673,14

31/01/2022	Etanol Hidratado Comum	3.911,54	567,77	4.479,31
31/01/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	9.158,52	-	9.158,52
28/02/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	24.630,28	-	24.630,28
28/02/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	9.468,94	-	9.468,94
30/04/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	18.236,03	182,82	18.418,85
30/04/2022	Etanol Hidratado Comum	4.721,96	-	4.721,96
31/05/2022	Etanol Hidratado Comum	5.054,59	-	5.054,59
31/05/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	40.203,56	-	40.203,56
31/05/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	41.735,13	-	41.735,13
30/06/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	59.137,51	3,36	59.140,87
30/06/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	98.227,71	-	98.227,71
30/06/2022	Etanol Hidratado Comum	13.412,81	-	13.412,81
31/07/2022	Etanol Hidratado Comum	3.194,49	0,80	3.195,29
31/07/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	111.121,03	-	111.121,03
31/07/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	24.257,69	-	24.257,69
31/08/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	7.044,09	-	7.044,09
31/08/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	217.042,62	-	217.042,62
30/09/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	232.850,89	-	232.850,89
31/10/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	172.236,12	-	172.236,12
31/10/2022	Gasolina C Aditivada	2.688,67	-	2.688,67
30/11/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	95.164,91	-	95.164,91
30/11/2022	Óleo Diesel B S500 Comum	14.653,79	-	14.653,79
31/12/2022	Óleo Diesel B S10 Comum	23.382,29	-	23.382,29
<b>Valor Total do Auto de Infração</b>		<b>1.277.954,37</b>	<b>4.419,76</b>	<b>1.282.374,13</b>

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 não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0015/23-7, lavrado contra **NOVO FLECHA POSTO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.282.374,13**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 1.277.954,37 e 60% sobre R\$ 4.419,76, previstas no art. 42, incisos III, “d” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Luís Roberto de Souza Gouvêa e Eduardo Ramos de Santana.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS