

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0142/19-0  
RECORRENTE - POSTO KALILÂNDIA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0278-02/24-VD  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/09/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0330-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, cuja omissão de entrada foi apurada, inseridos a partir de dados fornecidos pelo próprio contribuinte no Registro 1300 da EFD, espelho dos dados contidos no LMC. Retorno do PAF para novo julgamento em face de recurso provido pela instância revisora do CONSEF para apreciar questões não prejudicadas pela opção do contribuinte pela via judicial. Restou prejudicado o julgamento do Recurso Voluntário em relação à apreciação deste Colegiado, nos termos do Art. 126 da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 117 do RPAF/99, devendo ser encaminhados os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis, na forma prevista no Art. 113 do RPAF/99, mantendo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no Art. 151, IV do CTN. Afastadas as nulidades arguidas e indeferido o pedido de diligência/perícia suscitado. Considerada **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, com amparo no art. 169, I, “b” do RPAF, interposto contra Decisão recorrida (A-0278-02/24-VD) referente ao presente Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 249.053,48, acrescido da multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

***INFRAÇÃO 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, correspondente ao período de 2015, 2016, 2017 e 2018.*

*Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.*

A autuada através de seus advogados **impugnou o lançamento**, fls. 16 a 54. O autuante prestou a **informação fiscal** às fls. 81 a 101-V. Em 26/02/2021, a 2ª JJF decidiu converter o processo em **diligência a Procuradoria Fiscal da PGE** para emissão de Parecer Jurídico abordando, em especial, os seguintes pontos: “**(I)** Se o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98, com a redação posta, extrapola ou não os limites da Lei nº 7.014/96, na medida que segundo o argumento da defesa estaria criando uma nova hipótese de “presunção de ocorrência de

*operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto”, não contemplada no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96?; e (II) Se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação”.*

Em **cumprimento à diligência**, a Procuradoria Fiscal da PGE, emitiu o solicitado parecer jurídico, de lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, fls. 109 a 116, que assim se posicionou frente às questões postas:

*“Inicialmente, impõe-nos explicitar o que dispõe a Portaria 445/98, cuja redação foi modificada pela Portaria 001/2020.*

*A Portaria 445/98 regulamenta o alcance dos procedimentos de fiscalização na metodologia dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

*E o que é um levantamento quantitativo de estoque?*

*Utilizaremos como base conceitual, para melhor elucidar, o quanto disposto na própria Portaria 445/98, precisamente no seu art. 1º, verbis: (...)*

*Observa-se da dicção da norma acima transcrita que, por uma imposição lógica, o levantamento quantitativo de estoques é um método ou procedimento de apuração dos fatos econômicos e livros fiscais dentro dum período de tempo, cujo desenrolar pode determinar a existência de fatos geradores do ICMS.*

*O inventário do estoque consiste no levantamento das quantidades dos itens existentes no estoque de determinado contribuinte em determinada época, sendo estas informações imprescindíveis para a gestão da produção, gestão financeira e dinâmica de pagamento de tributos.*

*Vale apontar que o levantamento quantitativo de estoques é um instituto incorporado do ramo das Ciências Contábeis, cujo escopo também é a verificação da ocorrência documental de operações de circulação de mercadorias, com base na análise dos estoques, livros e documentos fiscais dum determinado contribuinte, num determinado período de tempo.*

*Neste ponto, tendo como certo se tratar o levantamento quantitativo de estoques dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedimental ou adjetiva.*

*Assim sendo, tratando-se de método de apuração ou fiscalização, entendemos aplicável o quanto disposto no art. 144, § 2º, do CTN, cuja redação cabe transcrever: (...)*

*Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria nº 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justificaria pela norma esculpida no art. 106, II, do CTN”.*

Em 24/09/2021, os membros da 2ª JJF, decidiram converter o processo em **diligência à COPEC** para que o autuante anexasse disco de armazenamento de dados, contendo o arquivo, em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e posteriormente intimasse o contribuinte a receber cópia do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de sessenta dias para manifestação. No **cumprimento da diligência**, anexou o CD, fl.125 contendo o demonstrativo analítico em formato de tabela, sendo o contribuinte notificado para recebe-lo, através dos Correios, fls. 127 a 129.

A autuada se **manifestou**, fls. 131 a 147. Relata que ingressou com medida judicial, especificamente, sobre a matéria tratada, porém tendo identificado flagrantes vícios e ilegalidades no lançamento de ofício, solicita que a presente manifestação seja conhecida, com base no art. 113, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 6º do RPAF/99, como o pedido de controle de legalidade, encaminhado à PGE para análise. Por fim pede que o CONSEF declare, de ofício, a nulidade ou

improcedência do Auto de Infração, ou que a PGE faça a devida Representação.

O autuante **prestou a informação** às fls. 160 e 161, onde após reproduzir o art. 126 do COTEB e 117, §§ 1º ao 5º do RPAF/99, explicou que dada a existência de ação judicial em curso, impetrada contra o Estado da Bahia pela autuada durante o trâmite do presente processo administrativo fiscal abarcando a mesma matéria do lançamento, fica prejudicada a defesa do sujeito passivo à luz da clara e precisa dicção dos dispositivos transcritos.

Julgado por esta 2ª JF em 02/06/2023 (Acórdão **JF N° 0107-02/23-VD** – fls. 251-257), a decisão de piso foi ANULADA pela 2ª CJF (Acórdão **CJF N° 0188-12/24-VD**) e baixada a esta 2ª JF para novo julgamento, “*considerando que na decisão proferida pela 2ª JF, não foi apreciado a preliminar de nulidade (fl. 183), nem as razões de mérito e de exclusão da multa por considerar que a propositura da medida judicial implicou em desistência de defesa (artigos 117 e 122, IV, do RPAF)... para novo julgamento com apreciação das questões preliminares e de mérito apresentadas e que não foram objeto da propositura judicial*”.

Presentes na sessão de julgamento de 07/11/2024, o representante legal do sujeito passivo Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026 e a autoridade fiscal autuante Jefferson Martins Carvalho, AF cad. 13.269.138-3. Na oportunidade, ambos acordaram com a leitura do relatório no sentido de bem retratar o ocorrido no curso do PAF.

A 2ª JF proferiu decisão com base no voto a seguir transcrito:

#### **VOTO**

*Contemplando única infração, com suporte nos demonstrativos sintéticos e analíticos de fls. 02-v-11-V, em que se mostra, detalhadamente, a memória de cálculo da exação (fl. 03), bem como a apuração periódica das omissões de entradas por excedentes de ganhos – Portaria 445/98, lavrado em 15/12/2019, com ocorrências nos exercícios 2015, 2016, 2017 e 2018, o Auto de Infração constitui crédito tributário de R\$ 249.053,48, acusando falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, por responsabilidade solidária do próprio sujeito passivo, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP e legislação da Bahia, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD (Infração **04.07.01**).*

*Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 14, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; b) na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos diversos dispositivos a respeito contidos no RPAF; c) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (impressos e em mídia CD: fls. 03-11 e 122), bem como identificado o infrator, na fase em que se encontra, constato não haver vício a macular o PAF em análise e que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção.*

*Quando necessária para saneamento e/ou formação da convicção do órgão julgador, diligências foram deferidas.*

*Com fundamento no art. 147, do RPAF, indefiro a diligência/perícia/revisão, suscitada.*

*Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).*

#### **Infração 01**

*Como exposto no relatório, ainda que confessando ter encaminhado ao Fisco EFD com “inconsistências”, em aparente confusão entre preliminares de nulidade e questões de mérito, a Impugnação ao lançamento em juízo*

de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a) Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador - impossibilidade de efeito retroativo; b) Violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inoccorrência do fato punível por presunção; c) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD com informações equivocadas – Visíveis erros de medição – Sobra e falta em dias subsequentes; d) exclusão da “multa por infração” de 100%, e dos “acréscimos legais”, com base no art. 100, III c/c § único, do CTN.**

Passo a apreciá-las.

**a) Impossibilidade de utilização do art. 10, parágrafo único da Port. 445/98 como caracterizador de fato gerador, impossibilidade de efeito retroativo;**

No curso da instrução processual, o tema foi objeto da diligência à PGE-PROFIS, que no Parecer PROCESSO PGE/2021003035-0, opinou pela legalidade do ajuste na Portaria 445/98, bem como sua aplicação retroativa, que abaixo reproduzo na parte que interessa ao caso, com meus destaques:

*“Note-se que, sem dúvida, a norma lustrada na Portaria no 001/2020 possui natureza eminentemente procedimental, traduzindo-se num conjunto ordenado de atos administrativos e termos para a consecução da apuração do efetivo e real fato econômicos, porventura fato gerador do ICMS.*

*São normas internas da Administração Fazendária para o processo de fiscalização, apontando ao Estado-Administração como, quando ou de que maneira deve o ato de levantamento quantitativo de estoques se produzir.*

*Doutro giro, acresça-se aos fundamentos acima expendidos, que a retroação da norma se impõe, tendo em vista que as novas orientações internas objeto da presente discussão são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam a aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte, como perdas iminentes ao processo.*

*Desta forma, na mesma toada, a retroação se justifica pela norma esculpida no art. 106, II do CTN.”*  
(grifei)

Deste modo, sendo norma meramente procedimental interpretativa, conforma-se com os artigos 106, I e 144, § 1º, do CTN, tendo plena pertinência e aplicação ao caso concreto.

Com meus destaques, eis as disposições:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Ressalte-se que como expressado em seus parâmetros, o Parágrafo único acrescido ao artigo 10 da Portaria nº 159, oferta maior precisão à exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, quando se constatar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível, de modo a fazer exsurgir, indubitavelmente, a verdade material do caso, já que em condições normais de temperatura é fisicamente impossível variação volumétrica dos combustíveis a que se refere, acima do elástico limite parametrizado.

Destaque-se, também, que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consoante o seu art. 1º:

*“O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período”.*

Portanto, sem fundamento lógico-jurídico a nulidade suscitada nesse ponto:

**b) Violação ao princípio da legalidade e da busca da verdade material - inoccorrência do fato punível por presunção.**

Com meus destaques, vejamos o enquadramento legal da infração:

**LEI 7014/96**

Art. 4º Considera-se **ocorrido o fato gerador do imposto** no momento:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a **ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto** sempre que se verificar:

**IV - entradas de mercadorias ou bens, não registradas;**

Art. 6º São **solidariamente responsáveis** pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

**IV - qualquer pessoa física ou jurídica**, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;

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

**III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:**

**d) entradas de mercadorias ou bens não registrados.**

#### **PORTARIA 445/98**

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

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

**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);**

**Parágrafo único. 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 (ANP).**

Pois bem. Da normativa acima, é de se esclarecer, de pronto, que a acusação fiscal é **ocorrência de fato gerador tributável sem pagamento do imposto devido** (caput do art. 4º da Lei 7014/96), em face de **entradas de mercadorias não registradas** (Inciso IV, do § 4º da Lei 7014/96), cuja regular norma procedimental para constituição do crédito fiscal na forma prevista no art. 142 do CTN, como feito neste caso, registra-se no Parágrafo único da Portaria 445/98, tendo em vista que o contribuinte autuado é **posto ou revendedor varejista de combustíveis**, e a penalidade aplicável para entradas de **mercadorias não registradas** sem pagamento do imposto incidente e devido é **100% do valor do imposto não recolhido tempestivamente** (Inciso III, “d”, do art. 42, da Lei 7014/96).

É de se ter em conta que há situações em que a apuração da ocorrência de “omissão de entradas” prescinde de auditoria por **LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE** envolvendo, a uma só vez, o exercício fiscal anual, como modo de apuração, ou pode ter o levantamento quantitativo de estoque como instrumento coadjuvante de auditoria, aliado a outro método, a exemplo da situação aqui tratada, por identificação de excesso na variação volumétrica dos combustíveis para além do elástico limite admitido na Bahia.

É que a auditoria fiscal por levantamento de estoque em exercício fechado, é apenas um dos muitos procedimentos de auditoria fiscal capaz de fazer exsurgir a verdade material da movimentação empresarial com repercussão tributária, de modo que, por ser método regular de fiscalização (constatação de estoques de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação do produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98 – 0,6% -, mas, que no caso excedeu ao elástico limite admitido no território baiano – 1,8387%), o procedimento fiscal entabulado neste caso não pode ser tomado por surpresa com a alegação suscitada,

Deste modo, se vê delineadas, além da hipótese aventada pela defesa, outras possibilidades de se apurar a omissão de entradas de mercadorias.

Quanto à alegada falta de perquirição junto unto ao contribuinte autuado acerca das irregularidades contatadas no curso da ação fiscal, é de se ter em conta que, diferente da fase processual onde a participação

do contribuinte é necessária e indispensável em garantia do devido processo legal com seus corolários de contraditório e ampla defesa, o procedimento fiscal até a lavratura do AI (fase meramente investigativa), é regido pelo princípio inquisitorial. Nesta fase a participação do contribuinte pode ou não ocorrer, mas sempre no interesse do Fisco, pois há caso em que, além de prescindível, a não perquirição ao contribuinte, é necessária para que do processo investigativo surja a verdade material do caso, como apregoa o Impugnante.

A despeito de se tratar da ocorrência de uma mesma “omissão de entrada de mercadorias não registradas”, cabe ressaltar a ocorrência de dois fatos geradores sob diferentes normas de incidência do imposto: a do ICMS NORMAL (de responsabilidade do próprio autuado) e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (na condição de sujeito passivo por substituição), ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º, todos da Lei 7.014/96:

Art. 6º São **solidariamente responsáveis** pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

**IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;**

(...)

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

(...)

§ 4º Será devido o imposto **por antecipação tributária**, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

**I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:**

**a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;**

**b) (...).**

Assim, por haver distintas exações, podem ou não integrar mesmo Auto de Infração (como neste caso) respeitando-se, por óbvio, a não cumulatividade do imposto para fugir ao bis in idem, de modo que ao se exigir o ICMS Substituição Tributária por antecipação, o ICMS NORMAL deve ser deduzido. Ademais, nem esse é o caso em concreto, pois, referente à infração principal (04.07.01).

Portanto, o procedimento fiscal está em conformidade com a Portaria 445/98, Parágrafo único do art. 10, independentemente de não se haver adotado o roteiro clássico de auditoria por levantamento quantitativo de estoques, pois a omissão de entradas, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de NF, de modo que também essa nulidade arguida é vazia de sentido lógico-jurídico.

Ainda em preliminar, o Impugnante alega que o lançamento de ofício se ampara na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, entendendo tratar-se de anterior receita omitida utilizada para pagar as “entradas omitidas” constatadas no procedimento fiscal, o que não é verdade, pois, como retro exposto, o caso não é de presunção, mas de efetiva constatação, extraída dos registros efetuados pelo próprio contribuinte autuado no LMC contido em sua Escrita Fiscal Digital – EFD, única forma de registro/controle da movimentação empresarial com valor jurídico, Portanto, para o caso em apreço, nada mais que sofisma é o argumento defensivo entabulado,

Registre-se que a interpretação contida no argumento defensivo aduzido cabe apenas em caso de “presunção de omissão de saída” por constatação de omissões de entradas de mercadorias, cujo recurso para pagamento da aquisição das mercadorias objeto da omissão de entrada, decorre de anterior omissão de saída presumida. Em outras palavras, nesta situação, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplica a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas obtidas em momento pretérito a partir de operações de saídas tributadas omitidas e, portanto, sem o pagamento do imposto. Ex vi do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96. Veja-se:

#### **Portaria 445/98:**

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

**I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;**

**II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis**

*realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV).*

*Portanto, repito, como anteriormente delineado, o caso em tela se refere a ocorrência de fato gerador do imposto em face da constatação de entradas de mercadorias tributáveis não registradas, apurada por regular procedimento de levantamento quantitativo de estoque ajustado para posto ou revendedor varejista de combustíveis, cuja forma de controle de estoque obedece a específica norma do controle/registro diário. Assim, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como verificado na infração em tela, exige-se o ICMS-ST.*

*Deste modo, ao contrário do alegado, combinando o art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b” todos da Lei 7014/98, com o art. 10, Parágrafo único, da Port. 445/98, constato o pleno enquadramento legal da infração por falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária, na condição de responsável solidário, em se tratando de aquisição de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal, que é o tema em apreço.*

*Assim, afasto a inferência empreendida pelo Impugnante e relativa a uma “presunção” não prevista na Portaria 445/98, cujo assunto é tratado nos seus incisos I e II do art. 7º, pois desfocada do fundamento legal da acusação fiscal. Repito, a infração não se relaciona a presunção de omissão de saídas anteriores. Trata-se de constatação de omissão de entradas de mercadorias que, por si só, constitui o fato gerador condutor da pretensão fiscal contida no Auto de Infração processado.*

*Em definitivo, o fundamento da exigência fiscal não é saída presumida de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada, fato que dispensa qualquer outro meio de auditoria. Sobretudo, porque não seria crível adotar outro meio para comprovar o que já se encontra comprovado por questão fática, ainda que, como em qualquer acusação fiscal, ela possa ser elidida na forma prevista e orientada pelo art. 123, do RPAF.*

*Registre-se, portanto, mais uma vez, que o ajustamento normativo estabelecido no referido parágrafo, objetivou esclarecer, com base na lei, a exigência fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, caracterizada quando se verificar que a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no LMC, no Registro 1300 da EFD, excedeu 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível de combustível.*

***c) Nulidade do AI por ausência de elementos seguros acerca da infração – EFD enviada à SEFAZ com informações equivocadas/erradas/inconsistentes – Erros do sistema do contribuinte - Visíveis erros de medição – Sobra e falta em dias subsequentes;***

*Quanto ao procedimento fiscal, observo que se pautou no exame de informações registradas pelo contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida e validada no sistema SPED (única forma de escrituração com valor jurídico), notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas e cupons fiscais, além dos registros da movimentação do estoque de combustíveis lançados no Livro de Movimentação de Combustível.*

*No que diz respeito ao LMC instituído pela Port. DNC 26/1992, Res. ANP 23/2004, é destinado ao registro obrigatório e diário, pelo Posto Revendedor, dos estoques e das movimentações de compra e venda de combustíveis, devendo ser escriturado diariamente, procedimento também normatizado no Ajuste SINIEF 01/92 e art. 212, V do RICMS-BA.*

*Importa fazer saber que na EFD dos postos revendedores de combustíveis se inclui a obrigatoriedade de informar os dados registrados do LMC, Registro 1300, em conformidade com o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008. Nesse contexto, a variação volumétrica permitida na medição do fluxo diário pela ANP é até 0,6%, do volume disponível, devendo se justificar, caso se ultrapasse tal limite, pois deve decorrer exclusivamente das condições de temperatura e pressão sob as quais estão submetidos os combustíveis. Os dados diários da movimentação possuem três Registros: 1300 (consolidação dos registros), 1310 (perdas e ganhos por tanque) e 1320 (saídas por cada bico de cada bomba), de modo que o controle dos estoques é anotado diariamente, bico por bico de abastecimento, e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no Registro 1300, sendo cada dia independente do anterior e do seguinte.*

*Nesse contexto, o Impugnante alegou que a auditoria se fundou em informações “inconsistentes” que confessa ter escriturado equivocadamente nos registros digitais do LMC da EFD, as quais, diz, não constituem fato gerador de ICMS e lhe deve ser concedido prazo para resolve-las, em conformidade com art. 251, do RICMS-BA, em consonância com a exceção prevista no seu § 2º.*

*Aduziu que o autuante não intimou o contribuinte para tanto e que o Auto de Infração teria sido lavrado com base em informações equivocadas.*

*Também alegou que a autuação recaiu somente sobre volumes que a autuada lançou “equivocadamente” a título de “ganhos”, matéria objeto da sua discussão de mérito, para a qual pediu “completa revisão” do lançamento fiscal, adotando-se, inclusive, outros roteiros de apuração*

*Pois bem. Com relação às “equivocadas” informações que deram azo à exação decorrente da auditoria, de logo*

observo serem dos exercícios 2015 a 2018 e, além de não configurarem inconsistência nos registros da EFD, pois o arquivo magnético da EFD transmitido pelo contribuinte somente é validada no SPED sem inconsistência. Quando ocorre erros/equívocos nos registros, comprovando-se divergência com o fato ocorrido, a forma de correção consta formalizada em específica legislação (Ajuste SINIEF 02/2009, Cláusula décima; RICMS-BA: Art. 251).

Nesse sentido, observo que o termo “consistência” tratado no Ajuste SINIEF nº 02/2009 se relaciona ao leiaute efetuado pelo software de validação dos arquivos da EFD, considerando-se como tal, a “consistência de leiaute do arquivo”, sem a qual não será validado: I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE; II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas (Ajuste SINIEF: Cláusula décima, § 2º)

Assim, considerando que: a) não é caso de inconsistência para ter sido objeto de intimação para correção do LMC/EFD; b) o procedimento fiscal é regido pelo princípio inquisitorial, no qual, além de a participação do contribuinte ser prescindível, há casos em que sua não participação é até necessária para que a verdade material exsurja na auditoria; c) a EFD é a única forma com validade jurídica para escriturar a movimentação empresarial com repercussão tributária, pois, espelhando sua realidade comercial, prova a favor e contra o empresário, é de se constatar que a inércia do sujeito passivo para retificar a EFD nos termos previstos na Cláusula décima do Ajuste SINEF, não se justifica e, por consequência, negativa o argumento defensivo.

Ademais, registre-se, que conforme o art. 123, do RPAF, na oportunidade da Impugnação ao auto de infração, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez, devidamente acompanhada da prova documental, precluindo o direito de fazê-la em outro momento, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não é o caso.

Ora, as informações que serviram de base à exação e que não tiveram objetivo protesto acompanhado de prova documental admitida no caso, são as que constam escrituradas pelo autuado na EFD, não se podendo acolher o argumento do Impugnante neste ponto, apenas alegando existirem dados divergentes nos registros da escrita fiscal do contribuinte, haja vista que a escrituração fiscal digital “se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos” (art. 247 do RICMS/2012 e Convênio ICMS 143/2006).

Quanto à retificação de EFD que parece ser o objetivo do Impugnante, sua possibilidade é prevista na Ajuste SINIEF, e ao contribuinte interessado cabe a iniciativa.

Ei-la: ação aqui veio pelo software de válida a prova documental a emprestada seguinte, uma falta equivalente a cada dia.

**Cláusula décima terceira** O contribuinte poderá retificar a EFD:

**I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;**

**II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;**

**III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos.**

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula

décima segunda.

**§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:**

**I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;**

**II - cujo débito constante da EFD objeto da retificação tenha sido enviado para inscrição em Dívida Ativa, nos casos em que importe alteração desse débito;**

**III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.**

Nesse sentido, tem-se que a responsabilidade pelos registros na EFD e sua transmissão ao SPED é de inteira e única responsabilidade do contribuinte. Portanto, bem e corretamente agiu a autoridade fiscal autuante ao fundamentar a auditoria nos registros da EFD transmitida e validada pelo contribuinte, via SPED-Fiscal,

Também não se permite ajuste de retificação de EFD, eventualmente considerando registros do LMC físico na fase em que se encontra o caso, especialmente considerando a longevidade dos fatos, pois a verificada e explícita inércia do sujeito passivo em tempestivamente proceder a correção dos dados que diz equivocados/divergentes, de modo espontâneo, possibilita apagar dados já informados em EFD com valor jurídico.

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

Então, desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.

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

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

Tenho, pois, por indubitável, concluir que os “ganhos” de combustíveis escriturados e acima do elástico limite admitido na legislação baiana, sem comprovação documental de sua aquisição, representa omissão de entradas de mercadorias tributáveis independente da Portaria 445/98. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou forma mais eficiente para quantificar o quantum debeatur do fato gerador do ICMS “entradas de mercadorias não registradas”, haja vista ser hipótese de incidência anteriormente prevista à ocorrência do fato impositivo identificado nos autos (Lei 7014/96: Art. 4º, § 4º, IV).

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

Sem embargo, ainda que o Impugnante não logre êxito em suas alegações de fato, considerando que: a) a reabertura do prazo de defesa indicada na diligência datada de 24/09/2021 (fl. 119); b) as ocorrências constam datadas de 31/12 de 2015, 2016, 2017 e 2018, por ser matéria de ordem pública devo analisar a repercussão do

*instituto da decadência neste caso.*

*No que diz respeito ao prazo decadencial, há no CTN duas regras para contagem de prazo dentro do qual a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário: **Regra Geral** (Art. 173) possível a todos os tributos: **a)** 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; **b) Regra Especial** para tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação: 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.***

*Depois de muitas discussões com variados entendimentos tanto no âmbito administrativo como judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, órgão competente para representar o estado junto ao Poder Judicial e assessorar o Poder Executivo em questões legais, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:*

#### ***Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0***

***Entendimento firmado:*** Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

***Ressalva:*** O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

***Nota 1:*** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, **o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.**

***Nota 2:*** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

***De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.***

***Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.***

*O crédito fiscal objeto do lançamento tributário em pauta é de falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das mercadorias sujeitas ao regime de substituição, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*Os dados das operações e os valores da exação foram extraídos em conformidade com os registros efetuados pelo contribuinte em Escrituração Fiscal Digital – EFD e por ele encaminhada ao Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED. Portanto, com ocorrências NÃO declaradas ao Fisco em cumprimento de obrigações acessórias.*

*Conforme disciplina exposta no Incidente de Uniformização, só não se aplica a Regra Especial de contagem de prazo decadencial para lançamentos tributários do ICMS, quando “seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação” (parte final do último parágrafo da nota 2), situação em que se inclui:*

1.) quando: **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável (**situação autuada**); **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação (**Nota 1**).

2.) Quando: **a)** tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, em casos, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação (**1º parágrafo da Nota 2**); **b)** se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação (**2º parágrafo da Nota 2**).

Ora, pelo enunciado da infração, vê-se que pelo entendimento firmado no Incidente de Uniformização, à situação em análise se conta o prazo decadencial pela Regra Geral constante no art. 173, I, do CTN. Qual seja, 5 (anos) contados a partir do dia 01/01/2016, tendo em vista que a primeira ocorrência data de 31/12/2015.

Assim, considerando a ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo em 02/01/2020 (fl. 14), não há falar em decadência do crédito fiscal constituído, uma vez que o prazo decadencial teve termo final em 31/12/2020.

O fato da manifestação defensiva de fls. 131-148, decorrente da reabertura do prazo de defesa indicado na diligência pedida em 24/09/2021 (fl. 119) atesta que a falta de entrega de CD contendo os demonstrativos suportes da acusação fiscal em nada prejudicou o exercício do direito à ampla defesa do sujeito passivo pelas seguintes razões:

A uma, porque pontuando detalhadamente os dados da EFD transmitida com as formalidades legais - fonte dos dados da acusação fiscal -, para, em confronto com outros seus registros/controles internos, explicar/justificar as omissões apuradas, ratificou os dados que registrou na EFD.

A dois, porque o detalhamento apresentado na Impugnação também demonstrou a suficiência dos demonstrativos suporte impressos para o pleno exercício do direito de ampla defesa, até porque para tanto, repito, os dados nela impressos, sejam os extraídos da EFD, sejam os dos seus instrumentos/documentos/livros internos, foram registrados pelo sujeito passivo.

A três, porque não sendo consequência de Intimação do fisco, os arquivos EFD anunciados como transmitidos pelo contribuinte na petição do representante legal do sujeito passivo constante na fl. 77 dos autos, por falta de validade jurídica (RICMS/BA: art. 251, § 2º), não influi no presente caso.

Portanto, comparecendo aos autos na forma feita na Impugnação, além de validar a inteira ciência do AI em 02/01/2020, o sujeito passivo apenas ratifica a exação exsurgida do regular procedimento fiscal.

Considerando tratar-se de demonstrado caso de descumprimento de norma tributária aplicável, tenho como impertinente o pleito de exclusão da penalidade proposta e dos acréscimos moratórios no AI e, com amparo no entendimento do STJ, no Agravo em Recurso Especial 2.711.556/MG, julgado em 03/10/2024, no qual a relatora, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, ao apreciar argumento quanto a aplicação do artigo 100 do CTN, assim se manifestou:

*“Não se aplica o disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN com o intuito de afastar as penalidades incidentes, quando demonstrado que o contribuinte descumpriu a norma tributária aplicável”.*

Ademais, a contrariar o argumento defensivo está este próprio caso, muitos outros envolvendo este mesmo sujeito passivo (exemplos: Acórdãos JJJF Nº 0202-01/22-VD, JJJF Nº 0144-02/22-VD, JJJF Nº 0181-01/20-VD, JJJF nº 0189-01/20-VD, e mais outros cerca de 50, como informado pelo Procurador do sujeito passivo em sua manifestação oral), bem como cerca 200 outros casos semelhantes apenas na Bahia, como informado pela autoridade fiscal autuante, também na sua manifestação oral, envolvendo outros contribuintes com a mesma atividade empresarial do sujeito passivo (Posto de Combustível automotivo), todos fundamentados nas informações do LMC/EFD, livros essenciais para retratar a verdade material da movimentação diária dos combustíveis comercializados.

As intimações acerca do PAF devem seguir a rotina regulamentar, incluindo a via DTE, nada impedindo que cópia seja encaminhada ao representante legal, especialmente se cadastrado no DT-e da SEFZ.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Novamente em fase recursal, o representante do advogado, apresenta inconformismo às fls. 307/316, com o seguinte teor:

Discorre que ser ilegal a cobrança e, por via conexa, declarando a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, em consonância com o posicionamento solidificado no Poder Judiciário

(APELAÇÃO CÍVEL nº 8057416-34.2021.8.05.0001 - TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA), onde reproduziu na sua peça recursal, fls. 307-10.

Destacou que a ação promovida pela TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA – Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, já *“transitou em julgado e que o Estado da Bahia arcará com o cumprimento de sentença já em andamento (sucumbência/certidão anexa)”*, e que na Apelação nº 8024453-36.2022.8.05.0001, sendo Apelante o Estado da Bahia e Apeladas a Autuada (REDE KALILÂNDIA LTDA) e suas filiais, o posicionamento do Tribunal da Bahia encontra perfeito suporte no STF, que assim já definiu a questão pertinente a “hierarquia legal” (RE 632.265, rel. min. Marco Aurélio, j. 18-6-2015, P, DJE de 5-10-2015, Tema 830).

Salienta que analisando matéria jurídica idêntica, o TJ-BA apresentou igual entendimento, no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo. Eis decisões mais do TJ Bahia (Embargos de Declaração nº 0513561-60.2016.8.05.0001/50000), que também reproduziu nas fls.311-12.

Ressalta outro ponto importante, a atribuição de responsabilidade solidária, que segundo a JJF estaria respaldada pelo art. 144, § 1º do CTN. Ora, não observou a Junta que a exceção expressa contida na norma *“para efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”*. Além disso, partindo para os pontos delineados no Acórdão recorrido, o CONSEF deve preservar a verdade material, sendo oportuno citar, sobre a matéria, brilhante decisão, proferida de forma unânime pela 1ª CJF do CONSEF (ACORDÃO CJF Nº 0268-11/16).

Disse que, no caso em tela, mesmo depois da autuação, porém em consonância com toda documentação fiscal e contábil, a Autuada retificou sua EFD, posto ter identificado inconsistências técnicas, declaradas pela empresa ENFOCK AUTOMAÇÃO COMERCIAL LTDA, de que os dados inicialmente lançados no LMC/EFD/Reg. 1300, se encontravam contaminados. A referida empresa, que presta *“serviços de consultoria e gestão como franquia para o Estado da Bahia do desenvolvedor LINX S/A”*, atestou, de acordo com a declaração que mais uma vez segue anexa, com “firma reconhecida”, assim como arquivos transmitidos, recibos de solicitação e devida autorização para retificação.

Apontou as inconsistências ressaltadas pela ENFOCK contaminaram sobremaneira os lançamentos relativos a “perdas e ganhos”, que não refletiram a verdade das movimentações dos combustíveis, com efeito cascata, em detrimento da verdade material. Exemplificando, a ausência de lançamento do “estoque físico/medição” em determinado dia faz com que o “estoque escritural” seja tido como uma “perda”, repercutindo nos dias subsequentes. O lançamento do “estoque físico” com quantidade errada, ensejará o mesmo efeito. Não se pode atribuir validade às quantidades apresentadas no Auto de Infração como “ganhos”, diante das suscitadas inconsistências e da perfeita coincidência entre as quantidades vendidas, compradas e estoques. Uma apuração baseada na documentação fiscal irá confirmar a procedência das alegações defensivas.

Afirma ser fácil se concluir que não existem demonstrações que comprovem as efetivas diferenças, diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Pelo contrário, considerando os totais das VENDAS do estabelecimento, comprovadamente registradas declaradas, é inafastável a conclusão de que a Autuada não comprou produtos sem documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a retenção do ICMS.

Destacou as quantidades vendidas pela Autuada, registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras, registradas e estoques. Os “registros” comprovam a total compatibilidade entre as SAÍDAS e ENTRADAS, de onde se conclui que a Autuada não comprou combustíveis sem documentação fiscal e que as quantidades inicialmente lançadas no LMC (corrigidas regularmente), usadas na ação fiscal, são irreais, decorrentes de erros técnicos e humanos, conforme declaração já apresentada. Juntou memória de cálculo das:

- No Registro 1300 = LMC, temos as ENTRADAS e SAÍDAS, dos combustíveis;
- No Registro 1310 = TANQUES, também temos iguais quantidades ao arquivo 1300, de ENTRADAS e SAÍDAS;
- No Registro 1320 = BICOS (NÃO APRESENTADO), temos as SAÍDAS iguais ao Registro 1300.

Discorreu que conforme essas memórias de cálculos, as quantidades vendidas pela Autuada, registradas nos seus equipamentos, por tipo de combustível, períodos e “bicos” (Registros 1300, 1310 e 1320), encontram suporte nas suas compras registradas e estoques, em conformidade com os arquivos do próprio Autuante, conforme exemplos expostos nas fls. 314-15.

Sustenta que analisando todos os dados apresentados pelo Senhor Autuante, em todos os exercícios autuados, se chegará à mesma conclusão: as vendas realizadas pela autuada estão suportadas pelas suas compras (e estoques). Dizer que a Autuada vendeu mais do que comprou e, assim, especular que compras foram feitas sem documentação fiscal e, consequentemente, sem a retenção do ICMS, é impossível. Portanto, como a autuação se deu somente pelo “Campo 10 do Registro 1300”, e as medidas conferem com as entradas e saídas dos tanques e bicos, não apresentando divergências, tudo que foi vendido, pelos bicos, tem comprovação das entradas. Qualquer outra informação, à margem desses totais, se encontra viciada. Os próprios arquivos usados na fiscalização comprovam os totais vendidos e comprados e atestam que não existem divergências que possam caracterizar entradas não contabilizadas. Usando o percentual de tolerância, admitido pela ANP em decorrência de variação volumétrica (0,6%), chegamos à conclusão de que a autuação não procede.

Ressalta que as retificações feitas pela Autuada em sua EFD foram precedidas de autorização pela SEFAZ, o que não foi observado pela JJF. A Junta, pelo contrário, apesar de constar no PAF as autorizações (anexas), não as contemplou na nova análise. Acrescenta que a avaliação foi feita partindo de pressuposto irreal. Além disso, os lançamentos aqui reportados encontram suporte, em valores, na contabilidade e DMAs transmitidas ao Fisco. A própria fundamentação da decisão, que reporta, inclusive através de outros julgados, a inexistência de evidências de que a EFD possuía inconsistências, atesta a precariedade da autuação, vez que o conjunto dos arquivos não foi analisado. Se a ação fiscal tivesse seguido o quanto determinado pela Portaria nº 445/98, essa conclusão já teria sido tomada e o AI não teria sido lavrado. Mas uma revisão, abrangendo os aspectos fiscais e contábeis, pode ser instaurada, como medida de extrema cautela. A Autuada/Requerente disponibiliza toda e qualquer informação, inclusive bancária, se o CONSEF assim desejar conduzir o PAF.

Constatou que durante a instrução do PAF, expressamente alardeado, é que os Ilustres Autuantes dizem não ter encontrado irregularidades na EFD, levando a crer que os ganhos lançados seriam entradas sem documentação fiscal, já que impossível considerar como “dilatação térmica”. Além de não ser uma verdade material comprovada, essa “constatação” conduziu aos julgados do Tribunal da Bahia, pois necessariamente transforma os lançamentos na EFD/LMC em fato gerador da obrigação principal.

Reitera que os arquivos retificados, e os demais elementos apresentados pela Autuada, inclusive a demonstração dos totais de suas vendas, confrontadas com as compras, não foram examinados. Resumindo a discussão sobre a verdade material: os arquivos da EFD, compatíveis com a escrituração fiscal e contábil e com as movimentações bancárias e caixa, demonstram com clareza os totais vendidos em cada exercício, que não existiram vendas não registradas e que as saídas encontram respaldo nos estoques (iniciais e finais) e nas entradas/compras realizadas com notas fiscais e retenção do ICMS. Como admitir diferenças diárias que não são refletidas nos totalizadores anuais? O lançamento de ofício é totalmente improcedente, em decorrência dos vícios e ilegalidades que o contaminam.

Insiste na exclusão da “multa por infração”, de 100%, e dos “acréscimos legais”, com base no art. 100, incisos III, c/c o § único do CTN, na medida em que o fornecimento de informações do LMC,

Via EFD, sem utilização dos dados como fato gerador do ICMS (ou para determinar o momento do pagamento e/ou base de cálculo), caracteriza-se como prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa. Nesse sentido, firma expresso requerimento.

Finaliza requerendo Provimento ao presente Recurso Voluntário para no sentido julgar Nulo ou Improcedente o Auto de Infração, ou para a exclusão da multa e acréscimos, evitando a inscrição em dívida ativa e prejuízos ao Erário.

Subsidiariamente, solicita que determine a instauração de diligência, com base na totalidade dos dados constantes EFD/LMC, e nos demais elementos fiscais (notadamente medições) e contábeis, objetivando a apuração da verdade material, ou seja, aclarar se a requerente realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais, com o que, se comprovado, restaria configurada a alegada omissão de entradas.

Registrada a presença do advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor e o autuante Sr. Jefferson Martins Carvalho na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

O pedido recursal apresentado é bastante específico em suas razões contra a Decisão recorrida que julgou Procedente devido a lavratura da infração de *“falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, correspondente ao período de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018”*.

A JJF proferiu no primeiro julgamento no sentido de Prejudicada a análise da defesa apresentada devido à renúncia da discussão via administrativa devido da recorrente apresentar petição via judicial.

Esta mesma CJF, no seu julgamento, verificou que a JJF não dirimiou ou rebateu todos os fatos da peça defensiva que não está sob judice, assim, este colegiado anulou a decisão do primeiro julgado da JJF, no qual julgou pela Procedência do Auto de Infração, onde, além de rebater todas as nulidades, indeferiu a solicitação de diligência (alega verdade material sobre a apuração dos combustíveis), não concordou com o patrono do autuado sobre a decadência (destacando a diferença sobre o Art. 150 e 173 do RPAF e, reproduziu entendimento de uniformização da PGE/PROFIS, definiu através de decisões superiores os parâmetros para se acolher a decadência) e, ao final, manteve a autuação, nas questões de mérito, dizendo que a apuração da fiscalização foi feita através da EFD do contribuinte e que a retificação foi recepcionada após ação fiscal, mas não poderia ser utilizada por não ter respaldo jurídico, portanto, as memórias de cálculos apresentadas na defesa, não serviria de base para elidir a autuação.

Nas novas e últimas razões recursais, muito diferente, das postas no primeiro Recurso apresentado do primeiro julgamento (que fora anulada), o patrono solicita Provimento do Recurso para:

- para no sentido julgar Nulo ou Improcedente o Auto de Infração devido ao posicionamento solidificado no Poder Judiciário (APELAÇÃO CÍVEL nº 8057416-34.2021.8.05.0001 - TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA), dizendo que já *“transitou em julgado e que o Estado da Bahia arcará com o cumprimento de sentença já em andamento (sucumbência/certidão anexa)”*, e que na Apelação nº 8024453-36.2022.8.05.0001, sendo Apelante o Estado da Bahia e Apeladas a Autuada (REDE KALILÂNDIA LTDA) e suas filiais, o posicionamento do Tribunal da Bahia encontra perfeito suporte no STF, que assim já definiu a questão pertinente a *“hierarquia legal”*;

- exclusão da multa e acréscimos, evitando a inscrição em dívida ativa e prejuízos ao Erário;
- ou solicita diligência, pois com base na totalidade dos dados constantes EFD/LMC, e nos demais elementos fiscais (notadamente medições) e contábeis, objetivando a apuração da verdade material, ou seja, aclarar se a requerente realmente vendeu produtos em quantidade superior às suas aquisições com notas fiscais, com o que, se comprovado, restaria configurada a alegada omissão de entradas.

Quanto aos fatos da própria autuação, este colegiado já conhece meu entendimento em relação à lavratura da infração de *“Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”* através parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 e se a Portaria nº 159/19, tem aplicabilidade retroativa ou a partir da data de sua publicação.

Em votos meus anteriores, entendo que essa aplicação só pode tornar como efeito a partir de sua publicação, que foram em 24/10/2019, portanto, vejo como insubsistentes os exercícios apurados na autuação (2015 a 2018).

Em julgados de decisões sobre essa matéria, no qual acompanhei e acredito ter um entendimento mais completo, cito o Auto de Infração nº 269138.0032/22-0 lavrado contra POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. – EPP, julgado em 05/09/2024 do ilustre relator Gabriel Henrique Lino Mota, onde no entendimento citou os votos dos conselheiros Henrique Silva de Oliveira (reportando sobre as nulidades materiais referente aos procedimentos indo mais além da metodologia quando mostrou insegurança e a insubsistência através dos parâmetros apresentados pela fiscalização) e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas (reportou sobre as nulidades referente aos procedimentos e metodologia aplicada).

Tal entendimento acompanhei, mas não precisei fazer tal análise, por entender, como já explica acima que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, alterou dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização. Esse meu entendimento é 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 sua publicação (24/10/2019). 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 o entendimento do Acórdão CJP nº 0101-12/22-VD, que fora vencido o Provimento do Recurso Voluntário que tinha como objetivo tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro). A inovação da fiscalização deve ser considerada 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).

Observe 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 já citado, 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 CJP, 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.

Quanto às retificações no qual o patrono alega que feito através de perito contratado, vejo também prejudicada, por acreditar que os lançamentos feitos anteriores à mudança da alteração das Portarias em relação aos procedimentos adotados para fiscalização.

Quanto as questões de solicitação de diligência para se apurar o crédito exigido acolhida em sua totalizada a retificação feita por parte do contribuinte e, o pedido de exclusão da multa, vejo como prejudicadas, por acreditar que autuação é nula, sobre o fato de não ter, à época da autuação, respaldo na legislação.

Sendo ultrapassado as questões preliminares, passando para questão judicial, vejo também prejudicado o julgamento do Recurso Voluntário em relação à apreciação deste Colegiado, na medida que se constata nos autos de que o contribuinte promoveu a Ação nº 8018663-06.2024.8.05.0000 em esfera judicial, tratando sobre a mesma matéria em análise na presente ação fiscal administrativa.

Assim, é o caso de invocar a inteligência e eficácia do art. 126 do COTEB (Lei nº 3956/81), c/c com o art. 117 do RPAF/1999, que reproduzo.

*“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”*

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.*

Isto posto, considerando a propositura da medida judicial, que enseja a renúncia objetiva da análise administrativa da presente autuação, declaro a perda de objeto do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo-se a decisão proferida pela instância superior, pelos seus próprios fundamentos.

Por tal razão, considero PREJUDICADO à análise do Recurso Voluntário apresentado, devendo ser encaminhado os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis na forma prevista no art. 113 do RPAF, cuja exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa, nos termos do artigo 151, IV do CTN.

Deste modo, entendo que esta Câmara de Julgamento Fiscal fica impedida de apreciar os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, cabendo ao Poder Judiciário decidir sobre a questão.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Peço venia ao ilustre Relator para divergir apenas da sua fundamentação em relação às preliminares e o mérito da Infração, concordando, entretanto, com o resultado final pela prejudicialidade do Recurso Voluntário em razão da escolha da via judicial, nos termos do Art. 126 da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 117 do RPAF/99.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa, por responsabilidade solidária, 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 2015 a 2018.

Indefiro a solicitação de realização de diligência, com base no Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

Reputo correta 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.

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.

O Autuado não comprovou a 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, não tendo mais validade jurídica os livros físicos.

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, não há como validar os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustíveis que não tenham sido informados no SPED/EFD, para verificar eventuais quantidades de combustíveis que tenham entrado nos tanques.

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 crescer 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.

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

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

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

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do período indicada pelo 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, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois se de certa quantidade disponível 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/PROFIS 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 da 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.**

Com referência à Decisão da 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, nos autos do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, que se refere à variação volumétrica por dilatação térmica, está destoante com a matéria do presente Auto de Infração que, como deveras ressaltado, exige

ICMS pela falta de registro de notas fiscais de entrada, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, **em relação às quantidades que superaram em muito qualquer possibilidade de dilatação térmica**, consoante previsto no Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96.

Portanto, afasto as nulidades suscitadas e não acato os argumentos esposados quanto ao mérito.

Saliento que as matérias objeto deste Auto de Infração, ora em julgamento, já foram apreciadas em diversos julgamentos neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0298-11/22-VD, 0157-12/22-VD, 0206-12/22-VD, 0335-12/22-VD, 0341-12/22-VD e 0342-12/22-VD.

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, sendo que as multas estão previstas no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e não há mais previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Entretanto, constatando nos autos que o Autuado promoveu a Ação nº 8018663-06.2024.8.05.0000, implicando na renúncia ao poder de recorrer administrativamente, restou PREJUDICADO o julgamento do Recurso Voluntário em relação à apreciação deste Colegiado, nos termos do Art. 126 da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 117 do RPAF/99, devendo ser encaminhados os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis, na forma prevista no Art. 113 do RPAF/99, mantendo suspensão a exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no Art. 151, IV do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0142/19-0**, lavrado contra **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, no valor de **R\$ 249.053,48**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser encaminhados os autos à PGE/PROFIS para as medidas cabíveis, na forma prevista no Art. 113 do RPAF/99, mantendo suspensão a exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no Art. 151, IV do CTN.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS