

A. I. Nº - 269138.0040/24-0  
AUTUADO - JA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0154-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. **a)** IMPOSTO NORMAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** IMPOSTO ANTECIPADO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. Não há, nos autos, provas capazes de evidenciar erros que pudessem elidir as conclusões que decorrem das informações contidas na própria escrituração do Sujeito Passivo. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/12/2024 (ciência em 10/12/2024, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 2.159.528,05, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 1 - 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 do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **ICMS:** R\$ 1.990.727,45. **Multa:** 100%.

**Infração 2 - 004.007.002-** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **ICMS:** R\$ 168.800,60. **Multa:** 60%.

O Sujeito Passivo apresenta impugnação, às folhas 108/123, aduzindo o que segue.

Inicialmente, informa ser pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto social é o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores (CNAE 4731-8/00), tratando-se, portanto, de um posto de combustíveis.

Preliminarmente, alega NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, tendo em vista que o contribuinte não foi intimado acerca da fiscalização, para que pudesse apresentar as notas fiscais, razão pela qual, salta aos olhos o cerceamento ao direito de defesa, e nos termos do art. 18, inciso II do RPAF/99, são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

No caso em comento, assevera que foi realizada a declaração de débito, bem como pagamento do tributo, razão pela qual, com fulcro no entendimento pacificado em tese firmada em julgamento de recursos repetitivos, há que se falar na decadência parcial do crédito tributário, haja vista a homologação tácita do Estado, nos termos do § 4º, do art. 150 do CTN, uma vez que, quando da lavratura do Auto de Infração, o período de 01/01/2019 a 12/11/2019 não mais poderia ser objeto de fiscalização.

Alega, igualmente, ilegitimidade passiva, haja vista que, segundo o auditor, trata-se de omissão de entrada, não sendo o Autuado responsável pela exação, uma vez que os produtos vendidos no

estabelecimento da Autuada, estão TODOS sujeitos ao regime da Substituição Tributária para frente, disposta no art. 8º da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996;

Por fim, em que pese ter apontado, supostamente, o dispositivo que teria sido infringido, sustenta que o Auditor Fiscal se utiliza de legislação revogada para realizar a autuação em todo o período.

Quanto à matéria de fundo, por amor ao debate, tendo em vista que o Auto de Infração lavrado é NULO, defende restar provado não somente a INSUBSISTÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO de ICMS exigido, tendo em vista que o Auditor, ao fazer a análise dos arquivos digitais SPED ICMS, desconsiderou todas as notas fiscais recebidas e emitidas eletronicamente, que comprovam que inexistia qualquer ICMS a recolher, bem como que se trata, tão somente, de mero erro de escrituração.

Assevera que o Auto de Infração se encontra eivado de vícios e erros materiais, por infringir a dispositivos legais de apuração do ICMS e por desconsiderar documentos fiscais idôneos; e por fim, ainda que não fosse esse o caso, informa que, segundo o STJ, a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto.

Dessa forma, conclui restar evidente que a presente autuação não pode prosperar, seja em razão da nulidade do auto de infração por força do cerceamento ao direito de defesa, da decadência parcial, da ilegitimidade passiva e da fundamentação em dispositivo revogado. Ou, ainda, em razão da absoluta improcedência do lançamento, considerando a inexistência de tributo a recolher, bem como por ser a dilatação volumétrica um fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto, ou até mesmo por se tratar de mero erro de escrituração, incidindo na hipótese tão somente a multa pecuniária.

Alega, inicialmente, decadência parcial do lançamento tributário com base no art. 150, § 4º do CTN, haja vista que houve a declaração do débito. Nesse sentido, argumenta que o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que, nos casos em que o tributo é lançado por homologação - modalidade de lançamento em que o próprio contribuinte declara o fato gerador e calcula, apura e paga o tributo - a Fazenda tem o prazo de 05 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Informa que o Superior Tribunal de Justiça pacificou, em sede de recurso repetitivo, que nos casos de pagamento parcial do ICMS, aplica-se, exclusivamente, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Transcreve ementa do julgado referido.

Alega, também, nulidade pelo fato de que houve fundamentação em dispositivo revogado. Explica que é de sabença geral que o Auto de Infração deve ser claro, objetivo, preciso, não para a compreensão por parte dos membros do CONSEF, que, por serem técnicos, terminam de algum modo identificando a razão do procedimento, mas sim para o autuado, que nem sempre é um técnico em tributação, e não tem obrigação de ser, a fim de que ele possa compreender plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender. Argumenta que o lançamento tributário é um procedimento vinculado, ou seja, deve ser feito com base em critérios legais rígidos, não dando margem a discricionariedade. Alega que o imposto somente se cobra em função de um fato jurídico perfeitamente definido por lei. Dito isso, sustenta que o mero erro de escrituração do estoque, bem como a dilatação volumétrica - fenômeno físico, e não jurídico - não se amoldam à descrição legal que autoriza a incidência do imposto.

Em que pese ter apontado, supostamente, o dispositivo que teria sido infringido, alega que o Auditor Fiscal se utiliza de LEGISLAÇÃO REVOGADA para realizar a autuação em todo o período. Explica que, exposto os supostos fatos narrados pelo Auditor, ao fundamentar o Auto de Infração, são utilizados o art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, Inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, bem como aplicada a multa com fundamento no art. 42, Inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Argumenta, todavia, que o art. 23, § 6º, inciso II da Lei nº 7.014/96, em 15/12/12, sofreu alteração, e os seus incisos não foram ratificados pela Lei nº 12.605/2012, incorrendo, portanto, na primeira nulidade do Auto de Infração.

Pelo exposto, conclui que não pode haver dúvida de que a fundamentação utilizada pelo fiscal se encontra equivocada, uma vez que o dispositivo elencado se encontrava revogado, bem como, não sendo aplicável a pauta fiscal como base de cálculo, confundindo o Contribuinte e dificultando sua defesa.

Inobstante, ainda que não fosse esse o caso, explica que, em 12/12/2019, o art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96, foi revogado em definitivo. Dessa forma, conclui que a base de cálculo utilizada pelo Auditor com fundamento em dispositivo revogado é **ABSOLUTAMENTE NULA**.

Alega, ainda, cerceamento ao direito de defesa. Argumenta que, conforme visto, a contribuinte não foi intimada acerca da fiscalização, para que pudesse apresentar as notas fiscais, razão pela qual, salta aos olhos o cerceamento ao direito de defesa, e, nos termos do art. 18, inciso II do RPAF/99, são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Argumenta que o lançamento tributário é um procedimento vinculado, ou seja, deve ser feito com base em critérios legais rígidos, não dando margem a discricionariedade. Sustenta que a autoridade fiscal não pode proceder ao lançamento se quiser, ou como bem quier. Tem de seguir estritamente as regras legais estabelecidas, não podendo decidir se procede ou não ao lançamento, como também não pode proceder conforme lhe pareça mais cômodo ou conveniente.

Explica que incidentes desta natureza constituem óbices à defesa, dificultam o contraditório e são, por isso, incompatíveis com o devido processo legal. Declara esperar que o CONSEF perceba a gravidade dos vícios assinalados, pois é dever do Órgão Julgador zelar pela fidedigna aplicação do Direito. Isto porque, quanto aos aspectos de fato, cabe ao contribuinte impugná-los, se lhe for dada oportunidade de defesa, com a descrição correta dos fatos, deixando claro o que o fisco pretende cobrar, e com indicação precisa dos dispositivos infringidos. Porém, o Direito não precisa necessariamente ser alegado, pois o órgão julgador tem o dever de conhecer o Direito. Transcreve a doutrina de Hely Lopes Meirelles, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que a lavratura de Auto de Infração sem observância dos requisitos legais constitui um vício gravíssimo e insanável, pois o procedimento administrativo do lançamento tributário é um ato vinculado, regrado por lei. Do mesmo modo que não pode a autoridade fiscal agir com discricionariedade, atuando ou deixando de atuar segundo critérios de conveniência e oportunidade, sustenta que também não pode a autoridade fiscal proceder livremente, tendo de agir estritamente na forma estabelecida pela legislação. Afirma que a estrita legalidade do lançamento tributário é uma questão que reflete a supremacia do interesse público sobre o interesse particular, constituindo um imperativo que deve ser reconhecido pelo julgador, e o direito de suscitá-la não preclui, militando na defesa dos interesses do próprio Estado - o Estado é o mais interessado em que atividades oficiais da importância do lançamento tributário sejam praticadas nos estritos termos da lei, pois se assim não for, se a atividade fiscal ficar sob o livre critério de seus agentes, o mais prejudicado poderá ser o próprio Estado.

Pondera que as disposições expressas no art. 39 do RPAF não podem ser ignoradas pelo agente fiscal, como também não podem ser negligenciadas pelo Órgão Julgador, já que definem precisamente os aspectos basilares do devido procedimento legal do lançamento, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

Questiona, para atender ao art. 142 do CTN, como seria possível verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, sem apontar o dispositivo legal em que ela se enquadre? E como seria possível propor a aplicação da penalidade cabível, sem apontar o dispositivo legal ou regulamentar que teria sido infringido?

Mais uma vez, assevera que o lançamento tributário, através do Auto de Infração, é um ato vinculado (ato regrado), e por isso qualquer descumprimento de requisito legal acarretará sua nulidade. Assevera que um vício dessa natureza não se corrige no curso do processo.

Pontua que não cabe saneamento, explicando que diligências saneadoras somente fazem sentido quando o procedimento fiscal se mostra eficaz, havendo apenas correções a serem feitas.



Reproduz o texto do art. 18 do RPAF/BA para defender a tese de que somente são sanáveis os vícios que consistam em eventuais incorreções ou omissões ou em não-observância de exigências meramente formais. Ou seja, somente se admite o saneamento de vícios eventuais, e não substanciais. “Eventual” significa casual, fortuito, acidental, coisa de pouca importância. Exigências meramente formais (atente-se para o advérbio “meramente”) são aquelas que dizem respeito, apenas, ao modo como o ato é praticado, sem maiores consequências, sem prejuízo para a outra parte.

Ressalta que houve, neste caso, prejuízo jurídico para o autuado, sendo nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, tomando-se o vocábulo “processo” em seu sentido lato, abrangendo o conceito de procedimento. Argumenta que o lançamento tributário feito por Auto de Infração precisa ser fundamentado, havendo necessidade de descrever o fato e apontar a norma legal na qual o fato se subsuma.

Em casos dessa ordem, informa que o CONSEF tem julgado nulos os lançamentos, em razão de ilegalidade da ação fiscal, como no presente, reconhecendo que o crédito tributário foi constituído irregularmente. Foi assim no julgamento do Auto de Infração nº 180459.0041/03-6, em que a 1ª Câmara julgou nulo o Auto, conforme o ACÓRDÃO CJF Nº 0309-11/05, cuja ementa transcreve.

Informa que igual medida adotou a 2ª Câmara, ao julgar o Auto de Infração nº 079269.0107/07-9, mediante o Acórdão CJF nº 0377-12/07, conforme ementa também transcrita.

Em suma, conclui que o lançamento é nulo por falta de certeza quanto ao motivo da autuação, implicando o consequente cerceamento de defesa, bem como por ter o Autuante utilizado de dispositivo revogado para lavratura do Auto de Infração, em desrespeito ao art. 39, III do RPAF e por inobservância do devido procedimento legal, haja vista ter deixado de indicar o dispositivo VÁLIDO que teria sido infringido relativamente à situação supostamente ocorrida, em desrespeito ao mandamento do art. 39, V, “a” e “b” do RPAF.

Alega, ainda, ilegitimidade passiva por substituição tributária. Argumenta que, por razões de conveniência arrecadatória, o legislador pode eleger terceira pessoa, distinta daquela que realizou o fato gerador, como responsável tributário pelo recolhimento do valor devido, nos termos do disposto no art. 128 do CTN. Denomina-se responsabilidade por substituição tributária quando a condição de substituto (responsável) existe antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Ensina que, como regra, no ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), o primeiro contribuinte da cadeia circulatória é o substituto tributário de todos os demais devedores, antecipando para o Fisco o montante do imposto devido nas operações de circulação de mercadoria posteriores até o destinatário final. É a chamada substituição tributária progressiva ou “para frente”, autorizada pelo art. 150, § 7º da Constituição Federal, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/96.

Dito isso, nos termos do § 2º, do art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, argumenta que a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. Destas feitas, considerando a previsão contida no RICMS, no caso dos autos, alega que a Contribuinte não pode ser punida pelo recolhimento que deixou de ser realizado pelo Substituto, sendo que o valor foi devidamente destacado na nota e descontado da autuada.

Evoca, ainda, o princípio da verdade material, da legalidade tributária, colacionando doutrina a respeito para, a seguir, concluir que, se o fim do processo administrativo tributário é a confirmação da efetiva ocorrência do fato gerador, deve o processo ser encaminhado para diligência fiscal com a finalidade de avaliar a recomposição do estoque, bem como as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias como forma de afastar a presunção de omissão com base em descumprimento de obrigação acessória. Isso porque, no processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição.

Nesse contexto, sustenta que devem ser superados os erros de procedimentos dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes e, por consequência, ao processo, admitindo-se, inclusive, a instrumentalidade processual em segunda instância como forma de busca da Verdade Material.

Por fim, quanto ao LMC, pondera ser um livro que documenta o registro de entrada e saída de todos os combustíveis comercializados no posto, que serve também para o controle de arrecadação do ICMS. Argumenta que o LMC foi utilizado como fundamento para a autuação, entretanto, as alterações apontadas pelo Fiscal, referem-se tão somente a variação volumétrica.

Argumenta que, segundo o STJ, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Ou seja, conforme se depreende da análise dos autos, o fiscal lavrou o Auto de Infração para recolhimento do ICMS em razão do LMC. Transcreve julgado mencionado.

Dessa forma, sem a competente perícia, conclui que jamais seria possível, ao auditor, a apuração da variação volumétrica.

Diante de todo o exposto, requer:

- a) Seja decretada a NULIDADE do Auto de Infração tendo em vista o cerceamento de defesa e por inobservância do devido procedimento legal, ante a negativa de análise e consideração dos fatos e documentos trazidos à análise;
- b) Alternativamente, caso não seja esse o entendimento, seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário e a impossibilidade de utilização de dispositivo revogado para fundamentar base de cálculo de tributo;
- c) Requer, por fim, a conversão do julgamento em diligência para, com escopo no princípio da verdade material, seja verificado o livro de entrada de mercadorias e as correspondentes notas fiscais de entrada e saída, como forma de comprovar que a infração se refere apenas ao descumprimento de obrigação acessória.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 131/134, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Explica que a empresa alega decadência parcial do crédito tributário referente ao período de 01/01/2019 a 12/11/2019, entretanto, quando o posto autuado deu entrada de combustíveis nos seus tanques desacompanhados de documentação fiscal, e, portanto, sem prova de que tenha havido o recolhimento do ICMS, e quando resolve registrar esses volumes como ganhos volumétricos, disfarçando essas entradas como variações volumétricas decorrentes de variação térmica, entende que fica patente o dolo.

Lembra que esse mesmo artifício tem suscitado decisões judiciais no sentido de que essas cobranças seriam indevidas porque incidiriam sobre dilatação térmica, não obstante a flagrante impossibilidade física dos ganhos cobrados serem decorrentes de dilatação térmica. Ou seja, há malícia capaz de enganar, demonstrando o dolo da impugnante, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplicando-se a regra geral do art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, defende que, nesse caso específico, o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Pondera, ainda, que a impugnante argumenta que o auto de infração utiliza legislação revogada, especificamente o art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/964. Entretanto, argumenta que, apesar de ter havido alteração na legislação, o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo, não prejudicando a compreensão do cálculo do imposto devido, pois o parágrafo sexto trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a

*título de antecipação*” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. Afirmar que a redação do texto foi, assim, aperfeiçoada. Argumenta que a impugnante confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”, pois, alterou-se o texto do art. 23 da Lei nº 7.014/96, mas se manteve intacta a norma jurídica.

Relata que a empresa alega não ter sido intimada sobre a fiscalização para apresentar as notas fiscais e que, por conseguinte, o auditor não teria considerado notas fiscais eletrônicas que comprovariam a inexistência de ICMS a recolher. Contudo, assevera que isso não é verdade. Afirmar que não houve necessidade dessa intimação porque todos os documentos fiscais eletrônicos emitidos e recebidos pela impugnante já estão em poder da SEFAZ Bahia e, na fiscalização, todos foram considerados. Sendo assim, conclui que não houve o alegado prejuízo da verdade material.

Quanto à alegação de que o auto de infração contém vícios e erros materiais, contrapõe-se, afirmando que toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados, com a descrição dos fatos que fundamentaram a cobrança, e que todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração.

Quanto ao argumento de que a dilatação volumétrica é um fenômeno físico e não jurídico, não justificando a incidência do imposto, rebate, afirmando que, com base nas limitações físicas dos combustíveis e nos valores registrados pelo próprio contribuinte na EFD, é possível garantir que os volumes indicados como ganhos, além de um determinado limite, referem-se a entradas sem documentação fiscal e foram esses volumes que foram autuados como omissões de entradas.

Quanto à alegação de que não pode ser punida pelo recolhimento que deixou de ser realizado pelo contribuinte substituto, pondera que a sua responsabilidade decorre do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que a torna solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos.

De todo o exposto, conclui que fica evidente que a defesa não ilide o lançamento.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por não ter sido, a empresa, intimada acerca da fiscalização, não merece acolhida, pois o documento acostado à folha 14 (verso) do processo comprova que, em 01/10/2024, foi emitido o pertinente Termo de Início de Fiscalização, enviado pelo DT-e, cuja ciência ocorreu em 03/10/2024, de forma expressa. Rejeito, por conseguinte, tal alegação.

Ainda em preliminar, quanto à alegação de nulidade por utilização de legislação revogada, noto que, efetivamente, a fundamentação legal da Infração 02 fez referência, apenas, ao art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, vigente em parte do período (até dezembro de 2019). Todavia, a revogação posterior ocorrida no inciso II não acarretou mudança substancial ao conteúdo da norma contida no § 6º, cuja modificação preservou o seu alcance originário, sem comprometer a higidez do lançamento tributário. Entendo, por conseguinte, que não há justa causa para a decretação da nulidade.

Rejeito, portanto, as alegações de nulidade arguidas.

Quanto à alegação de decadência, igualmente não merece prosperar, pois a exigência tributária decorreu de atos omissivos, o que atrai a incidência do art. 173, inciso II do CTN, abaixo reproduzido.

*“Art. 150. 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.*



...  
*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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 (grifo acrescido)."*

Ora, inexistindo pagamento antecipado a homologar, há de se aplicar a regra decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN, conforme tem decidido, de forma reiterada, o STJ, conforme abaixo.

**"EMENTA: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – AUSÊNCIA DE PAGAMENTO – DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA – ART. 173, I DO CTN - PRECEDENTES.** 1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. 2. No caso dos autos, **não houve antecipação do pagamento pela contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN (grifo acrescido).** 3. Recurso especial não provido."

Assim, considerando que o fisco possuía prazo de cinco anos, a contar de janeiro de 2020, para efetivar o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos em janeiro de 2019 (até dezembro/24, portanto), e que o auto de infração foi lavrado em 01/12/2024, entendo que não ocorreu o fenômeno decadencial, em face do que rejeito a alegação de decadência.

Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos demais julgadores.

No mérito, os dois ilícitos decorreram de um único fato, qual seja, da omissão de entradas de combustíveis. Desse fato, decorreu a cobrança do ICMS normal, cuja responsabilidade originária pelo tributo cabe ao vendedor da mercadoria, mas que está sendo exigido, por solidariedade, do comprador, com base na regra prevista no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 (Infração 01). Cobrou-se, ainda, o imposto por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, de responsabilidade do próprio Sujeito Passivo (Infração 02).

Assim, como se trata de ilícitos decorrentes de uma única conduta, julgo-os de forma conjunta, acompanhando o tratamento tributário dispensado pela peça defensiva. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

As infrações foram descritas da forma abaixo:

**Infração 1 - 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 do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **ICMS:** R\$ 1.990.727,45. **Multa:** 100%.

**Infração 2 - 004.007.002-** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **ICMS:** R\$ 168.800,60. **Multa:** 60%.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, não merece prosperar, pois, como já dito, não se trata de exigência de ICMS por responsabilidade própria do Sujeito Passivo, já que não se exige, aqui, o ICMS por presunção, mas a responsabilização da autuada decorreu da aquisição de combustíveis sem prova do pagamento do imposto, em face do que deve responder solidariamente pelo seu recolhimento, com base no art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, abaixo descrito.

*"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;*  
...

Quanto à alegação de que a dilatação volumétrica não é fato gerador do imposto, é importante destacar que a presente exigência fiscal não está associada à dilatação volumétrica, mas aos ganhos de estoques que não podem ser explicados pela dilatação dos volumes de combustíveis. Nesse sentido, o fisco somente efetivou a cobrança das margens de ganhos que extrapolam os limites do possível, física e normativamente considerado.

Quanto à alegação de erro de escrituração nas EFD's e de desconsideração das notas fiscais recebidas e emitidas eletronicamente, deve-se frisar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado, como já explicado.

Pontue-se que o registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduz abaixo.

*"Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa"*

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ( $EI + C - S = Ef$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a escriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não fazê-lo, conforme abaixo.

*"Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de escrituração implicará ao PR:*

*I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte quatro) horas, do LMC corretamente escriturado;*

*II - Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que*



apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente escriturado;

*III - Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:*

*a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;*

*b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de escrituração de combustível(is) no LMC, a interdição ocorrerá no(s) equipamento(s) de abastecimento do(s) produto(s) correspondente(s).*

*Parágrafo único - A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente escriturado (grifos acrescidos)."*

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na escrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Assim, como não há, nos autos, provas capazes de evidenciar erro na escrituração fiscal oficial entregue pelo contribuinte, entendo que as infrações se encontram caracterizadas.

Do exposto, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0040/24-0, lavrado contra **JA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**, devendo ser intimado, o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 2.159.528,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 168.800,60) e sobre R\$ 1.990.727,45, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, "d" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR