

A.I. - 279757.0094/15-0  
AUTUADO - PETROBAHIA S/A.  
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICALÇÃO- INTERNET 16.09.2016

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0151-02/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** LUBRIFICANTES, GRAXAS E FLUIDOS. **a.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a.2)** Infrações reconhecidas como procedentes pelo próprio sujeito passivo. **b)** ÁLCOOL ETÍlico HIDRATADO COMBUSTÍVEL - ETANOL, GASOLINA "C" E DIESEL "B". **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b.2)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações subsistentes. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado nos autos que os serviços de transportes se iniciaram em outras unidades da Federação, sendo o autuado o destinatário das mercadorias. Nessa situação, o Estado da Bahia não é o sujeito ativo da relação jurídico tributária. Infração insubsistente. Afastada a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/12/15, exige ICMS no valor de R\$596.557,58, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 1 - 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: R\$ 14.065,93. Multa: 100%. Consta que se trata de omissões de entradas de Lubrificantes, Graxas e Fluídos.

Infração 2 - 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime

de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: R\$ 45.136,22. Multa: 100%. Consta que se trata de omissões de entradas de Álcool Etílico Hidratado Combustível - Etanol.

Infração 3 - 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: R\$421.602,22. Multa: 100%. Consta que se trata de omissões de entradas de Gasolina C e Diesel B.

Infração 4 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: Multa: 60%. Consta que se trata de omissões de entradas de Lubrificantes, Graxas e Fluídios.

Infração 5 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: R\$ 14.303,67. Multa: 60%. Consta que se trata de omissões de entradas de Álcool Etílico Hidratado Combustível - Etanol.

Infração 6 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010. Valor do ICMS: R\$ 74.876,50. Multa: 60%. Consta que se trata de omissões de entradas de Gasolina C e Diesel B.

Infração 7 - 07.14.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Valor do ICMS: R\$ 17.996,83. Multa: 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 57 a 85) e, preliminarmente, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de 2010, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador. Diz que o autuante aplicou o disposto no art. 173, I, do CTN, o qual fixa como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Explica que, sendo o tributo lançado por homologação e tendo o contribuinte antecipado o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois o Fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador. Diz que, caso não haja a antecipação do pagamento, o Fisco não tem como conhecer a data do fato gerador e, assim, o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN. Para corroborar seus argumentos, reproduz jurisprudência do STJ, bem como cita doutrina.

Quanto às infrações 2, 3, 5 e 6, referentes a omissões de entradas de Álcool Etílico Hidratado, Gasolina “C” e Diesel “B”, afirma que não realizou nenhuma compra ou aquisição desses produtos, tampouco que estivessem desacompanhados das correspondentes notas fiscais.

Argumenta que o autuante apurou omissão de entrada de produto acabado, no caso: a Gasolina C, resultado da mistura das matérias-primas Gasolina A e do Etanol Anidro, e o Diesel B, resultado da mistura do Diesel A e Biodiesel (B100). Diz que a acusação que lhe foi imposta é um fato jurídico/tributário impossível, visto que na base de distribuição só há entrada de matéria-prima para a mistura, resultando em produtos acabados apenas nas operações de saída/venda.

Aduz que é uma distribuidora de derivados de petróleo e outros combustíveis, cuja atividade caracteriza-se pela aquisição de produtos e sua distribuição para a rede varejista e outros grandes consumidores. Menciona que os produtos que comercializa, à exceção do Álcool Hidratado, porque adquirido das usinas, eram comprados da Petróleo Brasileiro S.A.

Sustenta que as apontadas diferenças de estoques decorrem da dilatação dos combustíveis, em virtude da variação entre a temperatura de entrada no estoque a 20°C, por imposição legal, e a saída à temperatura ambiente. Diz que esse fato já é aceito pelas Fazendas Estaduais e foi tratado pelo Ato Cotepe 33/15 (ANEXO II-A - fls. 110 a 118), o qual estabeleceu a temperatura de 27°C para o Estado da Bahia, com os seguintes fatores de correção de volume (FCV): para a Gasolina “A”, o FCV 0,9923; para o Óleo Diesel “A”, o FCV 0,9943.

Apresenta uma tabela com simulações dos fatores de correção volumétrica, demonstrando que os parâmetros definidos pelo Ato Cotepe 33/15 estão próximos da realidade se comparados à escala de densidade estabelecida pela Agência Nacional do Petróleo - ANP. Em seguida, apresenta uma nova tabela, aplicando a temperatura juntamente com o FCV do Ato Cotepe 33/15.

Alega que, em virtude da substituição tributária, o produto adquirido é tributado na entrada do estoque, não importando os desdobramentos subsequentes na cadeia de comercialização quanto à ocorrência de perda ou ganho. Diz que há uma lacuna jurídica para tratar de possível tributação de ganho de estoque em função do fenômeno da dilatação.

Diz que, nas aquisições e transferências dos produtos combustíveis, as operações são faturadas com volume calculado à temperatura de 20°C. Assim, contabiliza as entradas dessas matérias primas a temperatura de 20°C e realiza as saídas de produtos acabados à temperatura ambiente. Acrescenta que a Portaria DNC nº 26/92 estabeleceu para essas diferenças uma tolerância de 0,6% entre o volume escritural e o físico, o que diz se confundir com a possível omissão de entrada.

Pontua que a Gasolina A e o Diesel A, porquanto comercializados em volume, estão sujeitos às variações volumétricas negativas e positivas. Dessa forma, visando padronizar a medição do volume de combustíveis em litros, os órgãos reguladores determinaram a referida medição fosse realizada à temperatura de 20°C. Cita a Portaria nº 27 do MIC, de 19/04/1959, a Resolução nº 6, de 25/06/1970, do CNP (atual ANP) e a Portaria MF nº 60, de 29/03/1996 (ANEXO II-B).

Aduz que a sensibilidade dos combustíveis às variações da temperatura resulta em uma dilatação volumétrica positiva. Diz que esse aumento, que pode aparentar um ganho, na verdade tem seu efeito anulado pela Resolução nº 6, de 25 de junho de 1970, do então Conselho Nacional do Petróleo, que estabelece as tabelas de coeficientes para correção de densidade e do volume dos derivados de petróleo. Acrescenta que a Portaria nº 26/92, do antigo DNC, com as alterações introduzidas pela Resolução nº 23 da ANP, de 24/11/04, admite uma margem de erro de 0,6% na apuração do estoque em razão de possíveis vazamentos e alterações de volume nos combustíveis.

Afirma que as suas filiais localizadas no Nordeste convivem com o fenômeno da dilatação volumétrica e, por causa disso, adota um mecanismo rigoroso que controla, mensura e registra as variações das massas dos combustíveis, como se pode notar pela documentação escritural apresentada durante o processo fiscalizatório.

Particularmente sobre a infração de 5, diz que, mesmo admitindo a alegada omissão de entrada do Álcool Etílico Hidratado Combustível - Etanol, não houve prejuízo ao Erário, visto que nas

aquisições interestaduais o ICMS próprio era antecipado parcialmente, cujo valor era posteriormente creditado em apuração. Acrescenta que o maior volume de compra era realizado em operações interestaduais, representando 82,18% das compras totais. Salienta que, no momento da venda, o produto sofria a carga tributária integral, cabendo à distribuidora, como substituta tributária, a responsabilidade pelo recolhimento, o que de fato foi feito.

Registra que, na relação apresentada pelo autuante, existem notas fiscais de entrada e de saídas referentes a operações de empréstimo entre distribuidoras, que não resultam em tributação e nem em omissão de qualquer natureza. Relaciona diversas notas fiscais de entradas e de saídas em empréstimos de mercadorias elencadas na autuação.

Prosseguindo, passa a discorrer sobre a tributação antecipada e da substituição tributária progressiva. Em seguida, afirma que o ilícito fiscal apontado pelo autuante inexiste, pois a refinaria tem a obrigação de repassar o imposto sob o alcance da substituição tributária, procedimento não cogitado pela fiscalização durante a execução do seu trabalho fiscal. Diz que os produtos derivados do petróleo (Gasolina A e Diesel A) ou resultantes de processo de formulação para uso combustível têm a incidência do imposto por substituição tributária no nascimento e, no momento da comercialização pela refinaria, o imposto passa a ser devido.

Ressalta que a legislação tributária em vigor não prevê que a dilatação do volume dos combustíveis, aferida por meio de medição diária, constitui fato gerador da obrigação tributária e por consequência, no recolhimento do ICMS. Diz que essa ausência de previsão legal motiva a declaração de insubsistência do Auto de Infração.

Volta a discorrer sobre a dilatação volumétrica dos combustíveis em função da variação da temperatura e, mais adiante, afirma que tal fato poderia induzir a fiscalização a entender erroneamente que houve omissão de entradas de mercadorias.

Sustenta que a tributação antecipada com base em temperatura ambiente futura é uma pretensão inviável, haja vista que não é possível se saber em que temperatura o combustível será distribuído ao revendedor ou consumidor. Diz que, portanto, não se pode atribuir ao distribuidor o dever de recolher o imposto por eventuais diferenças decorrentes da variação de temperatura.

Frisa que não houve fato gerador do ICMS, pois a dilatação volumétrica pode acarretar ganho ou perda, sem que haja transferência de titularidade.

Diz que a Petróleo Brasileiro S.A. era responsável pela retenção do ICMS por substituição tributária de acordo com os volumes constantes nas notas fiscais de compra da matéria-prima, tendo como parâmetro a temperatura de 20°C, portanto, todo o combustível adquirido do seu fornecedor teve o imposto retido por substituição tributária no momento da emissão do documento fiscal de venda.

Informa que quanto aos biocombustíveis, especificamente Etanol Anidro e o Biodiesel (B100), o sistema aplicado é o do regime de substituição tributária por diferimento, que desloca sua carga de ICMS para as eventuais aquisições de Gasolina A e Óleo Diesel A, respectivamente, cujas misturas resultarão nos produtos acabados comercializados pelas distribuidoras.

Acrescenta que o tratamento tributário relacionado à chamada sobra natural dos produtos não é disciplinado especificamente pelo Regulamento do ICMS da Bahia, tendo o Fisco violado o princípio constitucional da legalidade ao tributar a “sobra” de produto quando a legislação se mostra omisa em relação a tal fato.

Diz que não há exigência legal de emissão de notas fiscais para regularizar as perdas/ganhos de volume dos combustíveis decorrentes da variação de temperatura, bem como afirma que os dispositivos regulamentares indicados pelo autuante não são aplicados ao caso em comento.

Salienta que, tratando-se de substituição tributária para frente, o fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista, conforme precedentes no STJ.

Para corroborar os argumentos transcritos acima, transcreve farta jurisprudência do Poder

Judiciário e de órgãos julgadores administrativos.

Reconhece como procedentes as infrações 1 e 4.

Quanto à infração 7, frisa que as prestações foram efetuadas por transportadoras inscritas no Estado da Bahia e iniciadas em outras unidades da Federação, tais como Sergipe, Goiás, Espírito Santo, Alagoas e Minas Gerais.

Salienta que o fato gerador desse ICMS tem seu nascênciou no local onde se inicia a prestação do serviço, conforme a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, II, “a”, sendo que a transportadora recolhe, por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), o imposto devido à unidade federada do início da prestação.

Diz que, no rol de operações sujeitas à substituição tributária, está o transporte contratado por contribuinte inscrito no Estado da Bahia, na condição de normal. Porém, somente estarão sujeitas à substituição tributária, por retenção, as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito no Estado da Bahia na condição de normal, quando:

a) Realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia. Diz que tal situação não condiz com a condição fiscal das empresas relacionadas na autuação, pois todas possuem inscrições estaduais neste estado.

b) Repetidas prestações de serviço, vinculadas a contrato. Diz que neste caso específico, o defendantee não possuía contrato formal ou verbal, cuja opção de contratação baseava-se pelo preço médio de mercado e regularidade fiscal da prestadora.

No Anexo V (fls. 198 a 228), acostou aos autos cópia dos CTRCs das empresas em tela: NEWS TRANSPORTES ESPECIALIZADOS LTDA. CNPJ/MF 10.890.917/0001-62 e IE/BA 83.186.581; TRANSBAHIA TRANSPORTES LTDA. CNPJ/MF 16.294.266/0001-24 e IE/BA 26.055.075; TRANSQUIP - TRANSPORTES SERVIÇOS E EQUIPAMENTOS LTDA., CNPJ/MF 07.486.227/0001-38 e IE/BA 66.668.804; TRANSSTAR TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA. CNPJ/MF 02.818.968/0001-55 e IE/BA 64.052.203; FORTALEZA TRANSPORTES LTDA. CNPJ/MF 05.764.874/0001-39 e IE/BA 59.920.410; TRANSPORTADORA MOSCATO - TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA. CNPJ/MF 00.821.318/0001-33 e IE/BA 50.068.263.

Destaca que o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO ICMS ST SOBRE FRETES CONTRATADOS” está equivocado quando informa que as empresas prestadoras de serviços de transporte estavam isentas de inscrição no Estado da Bahia, pois mediante a simples consulta ao *site* da Secretaria da Fazenda é possível identificar as respectivas inscrições, cuja conferência se faz também pelos CTRCs anexados.

Menciona que os argumentos acima encontram embasamento legal na Lei Complementar 87/96, no Convênio ICMS 25/90 e nos artigos 360, 381 e 645 do RICMS-BA.

Visando comprovar a veracidade de suas alegações, reproduz ementa de decisão deste CONSEF, bem como de Parecer emitido pela SEFAZ-SE.

Ao finalizar, requer que o Auto de Infração seja julgado insubstancial em razão da decadência arguida. Caso ultrapassada a decadência, solicita a improcedência das infrações 2, 3, 5 e 6, uma vez que não restou configurada a omissão de entrada, já que a diferença apurada foi resultado de processo de dilatação dos combustíveis já tributados, por força da substituição tributária, na origem. Pede também a improcedência da infração 7, sob o argumento de que o ICMS sobre as prestações foi recolhido pelas transportadoras nos Estados de origem.

Ao prestar a informação fiscal, fls. 245 a 252, inicialmente, o autuante transcreve o disposto nos artigos 150, §§1º, 2º, 3º e 4º, 173, I e II, do CTN, e 965, I e II, do RICMS-BA/97. Em seguida, afirma que não há o que se falar em decadência à luz do que dispõe a legislação tributária, ainda mais em se tratando, basicamente, de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

Diz que o argumento defensivo está baseado exclusivamente no fenômeno físico-químico da dilatação dos fluídios, quando submetidos a diferentes temperaturas. Aduz que as Fazendas Públicas Estaduais reconhecem o citado fenômeno, sendo que “muitas delas - para não dizer quase todas - exigem a recolhimento do ICMS quando da sua apuração e do registro no SCANC.”

Ressalta que caberia ao autuado o reconhecimento dessas entradas para efeito contábil e fiscal com a emissão de nota fiscal de entrada, utilizando o CFOP 1949, destacando essa quantidade apurada através do FCV. Diz que esse tem sido o procedimento adotado por várias distribuidoras estabelecidas neste Estado, dentre as quais cita como exemplo a Petrox Distribuidora Ltda.

Afirma que, ao contrário do aduzido na defesa (fl. 63), o reconhecimento do fenômeno da dilatação dos fluídos não foi reconhecido através do Ato Cotepe nº 33/2015, pois esse referido Ato divulga os valores do FCV para o cálculo da substituição tributária a partir de 1/01/16.

Pontua que a ação fiscal foi desenvolvida a partir dos documentos fiscais - notas fiscais de entradas e de saídas, livro registro de Inventário -, bem como das quantidades lançadas no SCANC, registradas a título de FCV, conforme se pode observar às fls. 26 a 33 (cópias completas no CD-ROM de fl. 50), nominadas como “Ganhos”.

Explica que toda a movimentação registrada no SCANC está fundamentada nas notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas e registro do FCV de cada mercadoria que o autuado comercializa, de acordo com o Ato Cotepe nº 47/03. Conclui que, portanto, o FCV foi contemplado como regularmente escriturado.

Afirma que o autuado não impugna as quantidades que foram registradas, por ele próprio no SCANC, a título de “ganho”. Ressalta que, no entanto, o defendente apenas questiona se os “ganhos” decorrentes da dilatação dos fluídos (Etanol, Gasolina e Diesel) foram considerados no levantamento quantitativo de estoques, o que diz que pode ser comprovado pela simples verificação dos documentos acostados ao processo.

Informa que elaborou os demonstrativos de fls. 6 a 9, considerando na coluna “Entradas/Compras/Dev” as quantidades das entradas das mercadorias suportadas por notas fiscais mais as quantidades registradas no SCANC, pelo autuado, como “Ganhos”, que nada mais é do que o FCV. Sustenta que, portanto, as entradas de mercadorias estão devidamente corrigidas pelo FCV, apurado e registrado pelo próprio autuado (fls. 26 a 33).

Ressalta que em nenhum momento o autuado apresentou quantidades diferentes das que registrou no SCANC e que foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Diz que os acórdãos citados na defesa tratam de situações em que não foi considerado o FCV (fls. 130 a 137) e que, portanto, não se aplicam ao caso em análise.

Aduz que a Resolução nº 23/04, da ANP, que trata da perda por evaporação, equivalente a 0,6%, são consideradas nas operações com varejistas de combustíveis, o que diz não ser o caso do autuado, quando se está tratando exatamente do contrário.

Quanto às citadas operações de empréstimos, diz que nessas operações há a transferência da posse da mercadoria. Aduz que o produto sai fisicamente do estoque do autuado com destino ao estabelecimento tomador do empréstimo, sendo a devolução a operação inversa. Frisa que independe de ser a operação tributada ou não para ser considerada a sua movimentação. Conclui que essas operações devem ser consideradas no levantamento quantitativo.

Relativamente à infração 7, diz que o autuado junta cópia dos CTRCs (fls. 199 a 228), cujos emitentes estão estabelecidos no Estado da Bahia. Pontua que não há cópia de DAE ou GNRE comprovando o recolhimento do imposto.

Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Às fls. 262 e 263, foram acostadas ao processo extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), referentes ao pagamento da parte do Auto de Infração que foi reconhecida como procedente.

## VOTO

Conforme já relatado, trata o Auto de Infração em epígrafe de falta de recolhimento de ICMS em

decorrência de omissões de operações de entradas de mercadorias tributáveis (combustíveis, lubrificantes, graxas e fluídos), tendo sido essas omissões apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010, bem como da falta de retenção e de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária relativamente a prestações sucessivas de serviços de transporte interestadual.

Inicialmente, de ofício, observo que o autuante descreveu de forma clara e precisa as infrações imputadas ao autuado, tendo acostado aos autos cópia impressa dos demonstrativos dessas infrações - fls. 6/9, 10/11, 12/15, 16, 17/20, 21/25 e 26/33, além de ter anexado ao processo cópia dos livros e documentos utilizados na auditoria fiscal (fls. 34 a 49). Foi anexado ao processo, fl. 50, um CD (*compact disk*) com cópia integral desses demonstrativos em meio magnético. Mediante recibo, fl. 51, o autuado recebeu cópias desses demonstrativos e do citado CD. Também constato que o presente lançamento se encontra revestido das formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do sujeito passivo. Não vislumbro, portanto, a existência de vício capaz de macular de nulidade o Auto de Infração ou o correspondente processo administrativo fiscal.

O autuado suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2010, pois considera que o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e que a autuação não trata de falta de recolhimento de imposto, mas sim de pagamento parcial de ICMS.

Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo autuado, pois, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, vigente à época).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de levantamento quantitativo de estoque que detectou omissões de operações de entrada de mercadorias tributáveis. Assim, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o autuado.

Considerando que os fatos geradores relacionados na autuação ocorreram durante o exercício de 2010, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/15 para constituir o crédito tributário. Dessa forma, não ocorreu a decadência arguida na defesa, pois o Auto de Infração em comento foi lavrado em 30/12/15, tendo sido o autuado notificado do lançamento naquela mesma data.

Adentrando ao mérito, saliento que em relação às infrações 1 e 4 o autuado reconheceu a procedência da exigência fiscal. Dessa forma, não há lide quanto a esses itens do lançamento e, portanto, as infrações 1 e 4 são procedentes.

As infrações 2, 3, 5 e 6, tratam de falta de recolhimento de ICMS decorrente de omissões de entradas de Álcool Etílico Hidratado Combustível, Gasolina C e Diesel B.

O autuado argumentou em sua defesa que não realiza compra de Gasolina C e nem de Diesel B, pois, na condição de distribuidor de derivados de petróleo, efetua a mistura das matérias-primas (Gasolina A, Etanol Anidro, Diesel A e Biodiesel) para obter a Gasolina C e o Diesel B.

Efetivamente, as empresas distribuidoras efetuam a mistura citada na defesa, porém esse fato foi considerado pelo autuante no levantamento quantitativo, conforme está evidenciado no demonstrativo de fls. 8 e 9, onde se observa que na coluna “Consumo Mistura”, na qual são

apuradas as quantidades de Gasolina A, Diesel A e Etanol Anidro que foram utilizados na formulação dos produtos vendidos pelo autuado. Dessa forma, o levantamento quantitativo de estoque em comento levou em consideração a situação específica do autuado – a sua condição de distribuidora de combustíveis.

Também há que se observar que os demonstrativos gravados no CD acostado ao processo, do qual o autuado recebeu cópia, comprovam a realização de operações de entradas e de saídas de Gasolina C, Diesel D e Álcool Hidratado Combustível. Assim, não se sustenta a tese defensiva de que a omissão de entrada desses produtos seria um fato “jurídico/tributável impossível”.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado argumenta que as diferenças apuradas (omissões de entradas) seriam decorrentes da dilatação volumétrica dos combustíveis, os quais são adquiridos à temperatura de 20°C e são vendidos à temperatura ambiente, fato que não teria sido considerado no levantamento quantitativo de estoques.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal, a influência da dilatação volumétrica decorrente da variação de temperatura já foi considerada, conforme os “ganhos” que foram informados pelo próprio autuado no Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (SCANC), conforme se pode observar às fls. 26 a 33. Esses “ganhos” decorrentes da variação volumétrica dos combustíveis são conhecidos e considerados nas auditorias fiscais de estoques e, no caso em tela, as quantidades declaradas pelo autuado como “ganhos” foram acertadamente consideradas pelo autuante.

As decisões citadas na defesa, nas quais este Conselho de Fazenda considerou as omissões de entradas como sendo decorrentes da dilatação volumétrica de combustíveis, não servem como paradigma para a presente decisão. O levantamento quantitativo de estoque tratado neste Auto de Infração considerou os “ganhos” decorrentes da dilatação, situação que não se verificou nos levantamentos tratados naqueles Autos de Infração.

Sustenta o defendente que, em virtude da aplicação do regime de substituição tributária, os produtos em questão já tiveram o imposto pago na origem, não havendo, assim, o que se falar em tributação decorrente da suposta omissão de entrada decorrente da dilatação volumétrica.

Esse argumento defensivo não procede, pois em relação às operações de entradas omitidas não há como se dizer que as mercadorias foram tributadas, já que não há registro delas. Quanto à tributação da parcela do combustível que foi decorrente da sua dilatação, foi correta a exigência do imposto, pois esse “ganho” foi objeto de uma posterior operação de operação de circulação dessas mercadorias, situação em que ocorre o fato gerador do ICMS. Não há, portanto, a alegada lacuna jurídica para a tributação dessas diferenças decorrentes da dilatação dos combustíveis, nem tampouco a citada afronta ao princípio da legalidade ao se tributar tais “sobras”.

Ao contrário do afirmado na defesa, todos os “ganhos” e “perdas” ocorridas nos estoques de mercadorias ou de produtos em fabricação devem ser contabilizados mediante a emissão e registro da correspondente documentação fiscal probante desse fato, pois, se assim não proceder, a sua contabilidade não refletirá a verdadeira quantidade dos seus estoques.

Quanto à citada margem de erro de 0,6% na apuração dos estoques em decorrência de possíveis vazamentos e alterações de volume, esse argumento não serve para elidir as infrações imputadas ao autuado, pois, caso essa perda seja acrescentada aos estoques, as omissões de entradas aumentariam, majorando as diferenças originalmente apuradas.

Especificamente quanto ao produto Álcool Etílico Hidratado Combustível, o argumento defensivo de que não houve prejuízo para o Estado da Bahia não é capaz de elidir as infrações apuradas, uma vez que a antecipação parcial do ICMS próprio citado pelo defendente não era paga, pois as operações de entradas que resultaram nas infrações em comento foram omitidas e, portanto, não foram contabilizadas e nem submetidas à tributação.

O autuado alega que foram incluídas no levantamento quantitativo operações de saídas e de retorno de mercadorias em empréstimos, conforme relação de notas fiscais que apresenta. Mais

uma vez, essa alegação defensiva não se mostra capaz de elidir as infrações, pois as operações de saídas e de retorno de mercadorias em empréstimos devem ser incluídas no levantamento quantitativo, haja vista que eles implicam movimentação dos estoques.

Ressalto que, se alguma mercadoria saiu a título de empréstimo e não retornou até o final do exercício fiscalizado, ela deveria ter constado no inventário realizado em 31/12/10 como “mercadorias em poder de terceiros”, porém essa situação não foi alegada na defesa e nem está demonstrada nos autos.

Exceto quanto aos aspectos tratados acima, observo que o autuado não questiona as quantidades das entradas, das saídas e dos estoques constantes no levantamento quantitativo, bem como não impugna os preços médios utilizados na valoração das omissões apuradas e nem questiona a metodologia empregada na elaboração do levantamento quantitativo. Desse modo, considerando que as questões trazidas na defesa já foram afastadas neste voto, as omissões de operações de entradas de Álcool Etílico Hidratado Combustível - Etanol (infrações 2 e 5), de Gasolina C e Diesel B (infrações 3 e 6) subsistem conforme foram apuradas pelo autuante.

Uma vez comprovada a ocorrência de omissões de operações de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infrações 2 e 3), bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infrações 5 e 6).

Em face ao acima exposto, as infrações 2, 3, 5 e 6 subsistem integralmente.

Quanto à infração 7, na qual o autuado foi acusado de ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às prestações sucessivas de transporte interestadual.

Do cotejo do demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 10 a 11) com os correspondentes conhecimentos de transportes rodoviários de cargas (fls. 199 a 228), constata-se que as prestações de serviços interestaduais de transporte de carga relacionadas na infração em comento foram iniciadas em outras unidades da Federação, a saber, Minas Gerais, Alagoas, Sergipe, Espírito Santo e Goiás.

Ao tratar da ocorrência do fato gerador do ICMS, a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 12, inciso V, assim dispõe:

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

[...]

*V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;*

Em perfeita conformidade com a Lei Complementar 87/96, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 4º, inciso XI, também prevê que:

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

[...]

*XI - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto ou aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;*

Com base nesses dispositivos legais transcritos acima, não resta dúvida que, conforme alegado na defesa, o fato gerador do ICMS incidente sobre as prestações relacionadas na infração em comento ocorreram no momento do início da prestação do serviço de transporte interestadual. Assim, o sujeito ativo para a exigência do ICMS em tela é a unidade Federada onde se iniciaram as prestações de serviço de transporte e, em consequência, a infração em comento não subsiste.

Apenas para corroborar o posicionamento acima, ressalto que a 2ª CJF, no Acórdão CJF Nº 0237-12/14, manteve inalterada a decisão da 4ª JJF que julgou improcedente o Auto de Infração nº 207351.0102/13-8, que tratava de idêntica matéria. Peço licença para, a seguir, transcrever a ementa do acórdão da CJF Nº 0237-12/14:

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0237-12/14**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE SOB A CLÁUSULA FOB. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE ATIVA.** Restou comprovado que o serviço de transporte se iniciou em outras unidades da Federação, sendo o autuado apenas o destinatário das mercadorias. Nessa situação, o Estado da Bahia não é o sujeito ativo legítimo da relação tributária. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

Pelo acima exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, no valor de R\$ 578.560,75, para julgar as infrações 1 a 6 procedentes e a infração 7 improcedente, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0094/15-0, lavrado contra **PETROBAHIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto valor de **R\$578.560,75**, acrescido das multas de 100% sobre R\$480.804,37 e 60% sobre R\$97.756,38, previstas no art. 42, III, II, “d”, da Lei 7.014/96, dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR