

A. I. N° - 299904.0006/22-8
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS
AUTUANTES - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e WILDE RABELO DIAS FILHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27/07/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0128-03/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível e sem pagamento do imposto devido. **b)** MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É devido a retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto relativo a operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração. As Infrações 01 e 03 procedentes. As infrações 02 e 04 foram ajustadas pelos Autuantes reduzindo o valor lançado originalmente. Infrações parcialmente subsistentes. Não acolhido o pedido de diligência ou perícia técnico-contábil. Rejeitada a decadência arguida. Não acolhido pedido de redução/cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 21/12/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 177.476.452,72, em razão da apuração das seguintes irregularidades:

Infração 01. 004.005.001 - falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, referente saídas de Óleo Diesel AS 500, NCM 27101921, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais eletrônicas escrituradas na EFD, no exercício de 2017, no valor de R\$ 132.888.591,07, acrescido da multa de 100%;

Infração 02. 004.005.001 - falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, referente saídas de Óleo Diesel AS 10, NCM 27101921, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais eletrônicas escrituradas na EFD, no exercício de 2017, no valor de R\$ 13.698.502,97, acrescido da multa de 100%;

Infração 03. 004.005.011 - falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto relativo a operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de

mercadorias, em exercício fechado, no exercício de 2017, referente saídas de Óleo Diesel AS 500, NCM 27101921, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais eletrônicas escrituradas na EFD no valor de R\$ 26.499.490,93, acrescido da multa de 60%;

Infração 04. 004.005.011 - falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto relativo a operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, referente saídas de Óleo Diesel AS 10, NCM 27101921, no exercício de 2017, no valor de R\$ 4.389.867,75, acrescido da multa de 60%;

O autuado impugna o lançamento fls.115/134. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que, por seus advogados, constituídos na forma da procuração pública e dos substabelecimentos anexos, vem apresentar defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe, com arrimo nos arts. 123 e 176, I, do RPAF/99, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir.

Aduz que depois de um procedimento de fiscalização instaurado em face da contribuinte, a autuação da SEFAZ/BA alega que a PETROBRÁS (filial 0143 – RLAM – Centralizadora das obrigações principal e acessórias, conforme Regime Especial Parecer nº 19.988/2015 e nº 25.737/2018) deixou de recolher valores de ICMS decorrentes de omissão de saídas, por diferenças de estoques apontadas para os produtos Óleo Diesel AS 500 NCM 27101921 e Óleo Diesel AS 10 NCM também de NCM 27101921, relativo ao exercício de 2017, considerando que incorreu nas infrações à legislação tributária, conforme reproduz.

Em primeiro lugar, menciona que os pretensos créditos tributários se encontram decaídos, pois ultrapassados mais de 5 anos entre as ocorrências mencionadas na autuação e o momento em que a Companhia foi cientificada do auto de infração (23/12/2022).

Aduz que as pretensas diferenças identificadas pela fiscalização dizem respeito a movimentação de produtos no período entre janeiro/2017 e dezembro/2017, datas quando teria ocorrido o suposto fato gerador do tributo, em relação aos quais, em quase sua inteireza, até o dia 23/12/2022, data em que se considera lançado o tributo através do auto de infração em testilha, já houve o transcurso do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Além disso, diz que em todos os casos, os Autuantes se baseiam em presunções para buscar fundamento à pretensa imputação de falta de recolhimento de tributo, contudo razão alguma lhes assiste, tendo em vista a existência de erros materiais promovidos pela fiscalização quando do levantamento das entradas, saídas e estoques das mercadorias do estabelecimento autuado, sendo elidida, portanto a pretensão fiscal refutada.

Frisa que todos os dados apurados em Registro de Inventário foram decorrentes da escrita da própria PETROBRÁS (todas as informações constantes no SEF foram ali inseridas lealmente pela própria PETROBRÁS), de modo que, fossem bem compreendidos os fatos e registros, as quantidades constantes das notas fiscais de saídas e de entradas informadas no SEF não levariam a identificação de qualquer suposta omissão de saída.

Aduz que mais das vezes, a diferença identificada pelo Agente Autuante fiscal inexistente. Na verdade, em boa parte dos casos, tal diferença decorre de um dado volume que sequer adentrou, de fato, nos estabelecimentos da empresa autuada. E, se dado volume não entrou, tampouco teria como ter saído com aventada supressão de tributo.

Ressalta que a conta elaborada pela Fiscalização se encontra equivocada. Após a exposição da verdade fática, por meio da impugnação, será patente a carência de fundamentos fáticos e jurídicos da afirmação de pretensas diferenças a menor nas quantidades volumétricas realizada pelo Agente Fiscal. Isto porque, as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA são decorrentes de faltas e sobras, movimentações internas e degradações realizadas, as quais impactaram os saldos dos estoques, sem que a SEFAZ/BA tenha considerado tais fatos na sua memória de cálculo.

Por outro lado, afirma que a SEFAZ/BA considerou movimentações relacionadas ao transporte de cabotagem e referentes as informações registradas nos livros fiscais relacionadas a notas fiscais emitidas para atendimento do Convênio ICMS 5/2009, internalizado pelo Estado da Bahia no artigo 399 do RICMS/BA, denominada no sistema como NF “Mãe”, sem depurar adequadamente, a efetiva saída de mercadorias efetuadas pela PETROBRAS, pois tais casos não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, de modo que a entrada e saída se anulam dentro do estabelecimento.

A teor do mencionado na legislação citada, explica que a PETROBRÁS possui regime especial que lhe permite a emissão de nota fiscal nas operações com petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, biocombustíveis e seus derivados, e outros produtos comercializáveis a granel, através de navegação de cabotagem. Desse modo, explica que emite inicialmente um documento fiscal para toda a mercadoria carregada e transportada e posteriormente, um outro documento fiscal para acobertar a entrega da mercadoria no porto de destino, sem que isso implique ocorrência de duas operações.

Assim, aduz que os registros envolvendo a NF “Mãe” não geram alteração nos estoques do Centro 1350 (TEMADRE), uma vez que a movimentação de entrada e saída são registradas dentro deste mesmo centro 1350, modificando tão somente o depósito, de forma que os saldos não sofrem alteração, motivo pelo qual a fiscalização não deveria utilizar estes dados, para invocar a existência de entradas ou saída que possam ensejar a presunção de não recolhimento do tributo.

Porém, como explicado — espera que a constante atitude de boa-fé da PETROBRÁS em suas operações seja considerada, no intuito do Fisco bem compreender o que ora é explanado —, nos livros de Registros de Inventário - LRI e livros de Registros de Controle de Produção e Estoques - LRCPE (todos eles já disponibilizados a SEFAZ/BA), as entradas e saídas ocorreram simultaneamente, sem impactar os saldos dos estoques.

Deste modo, diz que nos casos imputados, não houve ausência de registro de operações e/ou falta de emissão do documento fiscal correlato, e as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA não ensejaram a falta de recolhimento de tributo quando devido, consoante será demonstrado adiante, e que também exigirá a elaboração de cuidadosa prova técnica-pericial.

Anota, enquanto preliminar de mérito, haver decadência do pretense crédito tributário exigido pois, entre o momento em que se deram as ocorrências mencionadas na autuação (jan/2017 a dez/2017) e a data em que a Companhia foi cientificada da autuação transcorreu mais de cinco anos, ressalvadas as ocorrências que se deram do dia 23/12/2017 em diante, quando então, terá havido menos de cinco anos até a ciência do auto de infração pela Companhia (23/12/2022).

Aponta que o Auto de Infração registra, que o estabelecimento filial RLAM efetuou pretensas operações correlatas ao ICMS, sem que tenha recolhido integralmente o tributo devido, sob alegação de haver omissão de saídas, de modo que teria ocorrido recolhimento a “menor” de ICMS, que o montante que se entende pretensamente devido. Já então, reconhece o próprio Auto de Infração, quanto ao fato incontroverso, de ter havido levantamento quantitativo de estoques que, segundo a autuação, teria levado à constatação de falta de recolhimento de imposto.

Todavia, afirma que a cobrança em praticamente sua integralidade não haverá de subsistir, pois os alegados créditos tributários que foram lançados referentes às ocorrências registradas até 23/12/2017 já se encontravam extintas por força da decadência, no momento da lavratura da autuação. Portanto, de início, já se verifica que a autuação pretende exigir crédito tributário já extinto pela decadência.

Observa no caso em análise, se aplica o disposto no § 4º, do art. 150 do CTN, para tomar como termo inicial a ocorrência do fato gerador, uma vez que o ICMS é tributo lançado por homologação e houve recolhimento parcial do imposto exigido (comprovantes em anexo demonstrando que em todos os meses de 2017 houve recolhimentos do tributo para o Fisco Baiano), pois, consoante consta da própria autuação, a cobrança diz respeito as diferenças decorrentes do levantamento quantitativo de estoque.

Dessa forma, no caso em tela, em que a lei impõe para o Fisco, o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte, o prazo decadencial, para que este a promova e assim aperfeiçoe o lançamento de crédito porventura existente, é de cinco anos contados do fato gerador, nos moldes da norma específica.

Isso significa, que o Fisco decaiu do direito de lançar os créditos supostamente existentes com relação aos eventos ocorridos entre janeiro/2017 e 23/12/2017, na medida em que, da data de ocorrência dos supostos fatos geradores até a intimação da ora Impugnante (23/12/2022), transcorreram mais de 5 (cinco) anos. Sobre a matéria cita doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho. Destaca que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no tocante ao termo inicial da decadência sobre tributos sujeitos a lançamento por homologação, firmou seu posicionamento em consonância à doutrina supracitada, de forma uníssona em sua Primeira Seção – Especializada em Direito Público (1ª e 2ª Turmas).

Anota ainda, que o próprio STJ já consolidou o apontado entendimento por meio de julgamento em Recurso Repetitivo, sob rito do art. 543-C, do antigo CPC (art. 1.036, do CPC em vigor), onde analisou o termo *a quo* do prazo decadencial, de modo que, quando há recolhimento antecipado (como ocorreu no caso em análise – o próprio AI o reconhece), o prazo decadencial deve-se contar a partir do fato gerador da obrigação, nos termos do art.150, § 4º, do CTN.

Assim, diz que uma vez que efetivamente antecipou pagamento do ICMS, e tudo realizou de modo claro, documentado ao Fisco, no patamar que entendeu devido em relação às aludidas movimentações de mercadorias, sem aleivosias, nem subterfúgios vis, impõe-se o ordenamento jurídico pátrio para se respeitar o prazo da norma decadencial do § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Ademais, alega que se tratou de autuação cuja ocorrência remete à 31/12/2017, sob argumento de se tratar de autuação por exercício fechado, vez que os fatos geradores pretendidos, se ocorreram, o que se admite apenas *ad argumentandum tantum*, foram ao longo do exercício de 2017, como reconhece a própria autuação, quando então teria havido a ocorrência das pretensas saídas de mercadorias sem a emissão do documento fiscal correlato. Aponta demonstrativos respectivos, constantes nas planilhas apresentadas pela própria fiscalização, que aludem a eventos ocorridos desde o início de 2017, mencionadas exemplificativamente.

Sustenta que as datas das ocorrências reais se encontram no arquivo que a própria Fiscalização Autuante anexa ao auto de infração, numa planilha de 38 mil linhas, mas ali estão as datas respectivas iniciando-se em 01/01/2017 e seguindo ao longo do ano. O Auto assim, envereda para tentar fugir do que estipula o art.150, § 4º, do CTN, expresso a referenciar a decadência "a contar da ocorrência do fato gerador".

Aduz que o ICMS é um imposto cuja apuração se dá mensalmente, portanto, as entradas e saídas bem como a verificação do estoque se operam mês a mês. Todavia, tal critério não foi observado, pela fiscalização, quando da lavratura do auto de infração objeto da presente impugnação. Já antevendo a decadência, pretendeu metamorfosear como se todo o fato gerador fosse afeito a uma *Data de Ocorrência* ("*Data Ocorr*") como se tudo tivesse ocorrido em 31/12/2017, como inseriu no demonstrativo. Ademais, do próprio ajuste SINIEF S/N de 1970, já se colhe que o levantamento quantitativo de estoques deve ser efetuado no último dia de cada mês, conforme transcreve.

Entende ser inevitável a necessidade de anulação do auto de infração ora guerreado, para além de todas as suas demais inconsistências, já preliminarmente, em razão de exigir crédito extinto por força da decadência, com relação às operações ocorridas entre janeiro/2017 e 23/12/2022.

Por oportuno, destaca que só há de falar no surgimento de relações jurídicas e, por via de consequência, de pretensões e obrigações, onde haja a incidência da norma jurídica sobre os fatos nela previstos. Esta é a lógica do fenômeno da incidência. Inobstante isso, por vezes o Direito se socorre da existência comprovada e do conhecimento de determinados fatos para deles extrair a ocorrência de outros fatos deles reflexos, os quais restariam assim, indiretamente

comprovados, e que constituem o suporte fático de certa norma jurídica, razão pela qual o direito se ampara de material probatório relativo a outros fatos, de comprovação inequívoca, que levam à conclusão de que aquele fato se efetivou, utilizando-se, portanto, das presunções.

Sustenta que a finalidade das presunções consiste única e exclusivamente em se demonstrar a existência do fato jurídico tributário por meio de provas indiretamente relacionadas a ele, desde que seja impossível ou impraticável chegar-se ao conhecimento deste através de provas diretas, atendidos os princípios constitucionais da legalidade e segurança jurídica.

Neste contexto, afirma que a utilização das presunções surge como uma técnica para que sejam razoavelmente supridas as deficiências probatórias acerca da ocorrência de determinado fato jurídico tributário, cujo conhecimento direto, através da manifestação do evento, mostre-se impossível ou de difícil aferição.

Por outro lado, salienta que a prova deve ser analisada sob um prisma objetivo, que seriam os fatos diretamente provados, ou os meios através dos quais o sujeito forma a sua convicção acerca da existência ou inexistência de um fato, e outro subjetivo – a operação mental que desemboca na formação de tal convicção. Há que existir uma correlação lógica, precisa e segura entre ambos, de forma que seja razoável inferir-se que o fato presumido efetivamente ocorreu. Presunções legais relativas ou *juris tantum* são aquelas em que, a partir do conhecimento direto de determinado fato, infere-se, como conclusão lógica, a existência de um outro que, nestes termos, restaria indiretamente provado, admitindo-se a produção de prova em sentido contrário, que infirmariam a ocorrência do fato indiretamente provado. Toda presunção que pode ser elidida, mediante prova em contrário, é relativa (*juris tantum*), o que resta assim demonstrado.

No caso em tela, entende que não haveria de ser empregada as presunções que subsidiaram a autuação, pois os fatos reais são diretamente aferíveis, não existindo a alegada diferença de estoque, apontada pelo fisco, haja vista a ocorrência, em apertada síntese, dos seguintes equívocos incorridos pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração:

- a) ausência de contabilização de faltas e sobras, movimentações internas e degradações realizadas, às quais impactaram os saldos dos estoques, sem que a SEFAZ/BA tenha considerado na sua memória de cálculo;
- b) não observância da existência de regime especial previsto no art. 399 do RICMS/BA, que permite a emissão de documento fiscal denominado no sistema como NF “Mãe” quando do carregamento de mercadorias e subsequente emissão de NFs *filhas* quando da entrega da mercadoria no estabelecimento de destino;
- c) desconsideração de que a nota fiscal correspondente ao carregamento efetuado (NF *mãe*) fica retida no estabelecimento de origem, sem destaque do ICMS e tem como destinatário o próprio estabelecimento remetente, sem que isso implique na alteração nos estoques do Centro 1350 (TEMADRE), uma vez que a movimentação de entrada e saída são registradas dentro deste mesmo centro 1350;
- d) desconsideração de que os registros no livro de Saídas das notas fiscais emitidas com base no art. 399 do RICMS/BA, ocorreram na mesma competência da saída física na operação de cabotagem, contudo os registros no livro de Entradas, por não possuir solução sistêmicas, foram registrados em competências posteriores, gerando diferença nos registros fiscais, mas que são demonstradas e explicadas, nos livros de Registros de Inventário - LRI e livros de Registros de Controle de Produção e Estoques – LRCPE.

Portanto, assevera que as presunções relativas, não modificam o ônus probatório, antes o afirmam, de forma que ao autor (no direito processual), ora Fisco Estadual, incumbirá precipuamente, comprovar a existência dos fatos constitutivos do seu direito, enquanto ao réu (no presente caso, o contribuinte) competirá o ônus de provar os fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito daquele, nos termos do arts. 373, incisos I, e art. 15, ambos do Código de Processo Civil.

Desta forma, aduz que a parte prejudicada pela presunção (que é meramente relativa) pode valer-se de dois meios para infirmá-la, quais sejam: a) a produção de prova em sentido contrário; e b) a demonstração de inexistência de relação de causa e efeito entre o fato diretamente provado e aquele produzido por ilação. Cita decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, acerca da questão das presunções. Por sua vez, transcreve julgado do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, sobre a matéria. (CRF. Processo nº 0737382010-7).

Assevera que a presunção do art. 4º, § 4º, IV da Lei Estadual nº 7.014/96-BA, e aquela constante na Portaria 445/1998-SEFAZ/BA, utilizada pela fiscalização para autuar suposta saída não tributada, constitui presunção legal relativa, podendo ser elidida por prova apresentada pelo contribuinte. No caso, conforme será demonstrado, uma série de erros materiais promovidos pela fiscalização no levantamento das (i) Entradas (ii) Saídas e (iii) Estoques finais e iniciais do período fiscalizado, levaram a distorções no procedimento fiscal de levantamento de estoques, fazendo transparecer suposta ausência de recolhimento de tributo.

Contudo, nota que uma vez corrigidos os erros materiais da fiscalização, verificar-se-á que a Companhia recolheu adequadamente o ICMS em todas as situações, sendo improcedente o Auto de Infração ora refutado.

Destaca que esqueceu o fisco de contabilizar o percentual de Perdas/Sobras inerentes ao processo produtivo da Petrobras, atinente aos mencionados bens, relativo à movimentação e estoque de petróleo, seus derivados e outros produtos comercializáveis, líquidos e a granel, consoante admitido na Portaria nº 18/2017, desta SEFAZ/BA. Sobre o tema menciona o entendimento de Roque Antonio Carraza. Registra ser essa especificidade da atividade que realiza, na qual há influência de diversos fatores exógenos, tais como, temperatura, pressão e densidade, os quais podem influenciar a própria medição do estoque, das entradas e das saídas, que deve ser considerada quando do exame da presente defesa administrativa.

Ressalta que no processo de medição de produtos a granel, que é o caso, configura-se praticamente impossível atingir um grau de 100% de exatidão, sendo que um percentual de incerteza está presente em todos os métodos/equipamentos de medição disponíveis. Tal fato, de conhecimento dos órgãos fiscalizadores competentes e dos integrantes da indústria do petróleo, justificaria, bastasse a adoção de critérios ponderados de razoabilidade, a diferença existente no caso em exame, não havendo que se falar em qualquer tributação.

Frisa que há de se ter em conta a própria Portaria nº 18 editada pela SEFAZ/BA, em 24/01/2017, conforme reproduz. Se a própria norma estadual permite os percentuais referentes às perdas e sobras de combustíveis e derivados de petróleo e gás natural, esse percentual deverá ser considerado pelo fisco estadual, quando da análise do estoque, entradas e saídas da Companhia. Corroborando com referido entendimento, dispõe o art. 72, §§ 3º e 4º do Decreto nº 6759/09 (Regulamento Aduaneiro) e o art. 6º da IN RFB 1282/2012 (vigente à época dos fatos, mas cuja disciplina segue a mesma a teor do art. 62-G da IN SRF nº 680/2006). O que se anota apenas *ad argumentandum tantum*, haja vista que, para mercadorias a granel há normativo a prever como aceitável tecnicamente, a diferença de 1% e a desnecessidade de retificações instrumentais até 5%.

Com efeito, ressalta que deve ser salientado que o percentual de quebra (“perda”/“sobra”) admitido pela legislação baiana, deve ser levado em consideração em cada operação, ou seja, em cada carregamento (saída) /descarregamento (entradas) do produto, ou sobre o total de entradas e o total de saídas.

Com a Portaria nº 27, de 19 de abril de 1959 e a Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970, restou adotada a temperatura de referência de 20º C, para medição de derivados do petróleo, para fins de parametrização e padronização das medidas, buscando uma uniformização do cálculo do quantitativo nas vendas, levando sempre em conta tanto a temperatura, quanto a densidade. Neste contexto, para fins de registro no estoque da PETROBRÁS, a Companhia passou a utilizar a temperatura de 20 graus centígrados (M20).

Lembra que há de se ter em conta também, que é inerente à indústria do petróleo e à atividade efetuada pela Companhia, durante o processo produtivo, ocorrer as denominadas degradações que se constituem em situações de alterações de quantidades decorrentes de: mistura de diferentes produtos; perda de qualidade do produto; e troca de nome do produto por necessidade comercial.

Esclarece que tais degradações podem ocorrer de forma direta, entre produtos intermediários, na mesma unidade de medida (código Z89/90), ou nos códigos (Z91/92/93/94) quando as unidades de medida entre os produtos degradados forem diferentes.

Menciona ainda, que no processo de produção, transferência de tancagem e depósito das mercadorias, ocorrem movimentações internas atinentes a situações em que a área operacional registra uma entrada e uma saída, na mesma quantidade, dentro de um mesmo centro (mesmo estabelecimento, mesmo LONE, mesmo CNPJ), sem que haja circulação econômica do bem, não sendo obrigatória a emissão de nota fiscal. Por vezes, dentro do mesmo centro, sem haver qualquer circunstância que indique a ocorrência de fato gerador do ICMS, para fins de mero controle de produção a área operacional pode ter necessidade de criar registros de entrada e saída, sem que o produto seja movimentado fisicamente.

Ademais, apresentam ainda, exemplificativamente, casos em que há mudança de depósito virtual, havendo também, outros casos nos quais há mudança na classificação do lote. Cita como exemplo: Temadre (estabelecimento da Petrobras à época) recebe mercadoria da RLAM (também de propriedade da Petrobras à época) no lote: produzido conforme NF e registra a entrada neste lote e após realizada a “degradação de lote” para o Lote: TRANSF/PROD, realiza a saída devendo utilizar o CFOP relacionado a mercadoria produzida por terceiros (que seria a RLAM, ou seja a própria Petrobras), uma vez que Temadre não tem produção própria.

Contudo, aduz que tais situações objetivam somente o controle da produção efetuada pela Companhia, sem implicar situações típicas que ensejam a tributação por via do ICMS — das quais depende a efetiva existência de operação que tenha alterado a titularidade jurídica do bem (Súmula 166 e tema repetitivo 259, ambos do STJ; Tema 1099 STF; ADC 49) — de modo que, dali não se tem como extrapolar para permitir a ilação quanto à ocorrência de entradas ou saídas sem os devidos registros.

Além disso, aponta que há notas fiscais emitidas para atendimento do Regime Especial instituído pelo Convênio ICMS 5/2009, internalizado pelo Estado da Bahia no artigo 399 do RICMS/BA, atinente aos registros envolvendo a NF “Mãe” que não implicam movimentação física do estoque, não podendo tais registros serem utilizados para os fins de aferir as entradas, saídas e estoque da Petrobras.

Nestas situações, explica que as notas fiscais definitivas “filhas” são as que movimentam os estoques, pois a teor do referido regime especial, emite-se inicialmente um documento fiscal para toda a mercadoria carregada e transportada (NF mãe), que tem como remetente e destinatário o mesmo estabelecimento e posteriormente um outro documento fiscal (NF filha) para acobertar a entrega da mercadoria no porto de destino, sem que isso implique na ocorrência de duas operações.

Assim, os registros envolvendo a NF “Mãe” não geram alteração nos estoques do Centro 1350 (TEMADRE), uma vez que a movimentação de entrada e saída são registradas dentro deste mesmo centro 1350, modificando tão somente o depósito, de forma que os saldos não sofrem alteração, motivo que a fiscalização não deveria utilizar estes dados, para invocar a existência de entradas ou saídas que possam ensejar a presunção de não recolhimento do tributo.

Além disso, afirma que em tais situações, os registros no livro de Saídas das notas fiscais emitidas com base no mencionado regime especial ocorreram na mesma competência da saída física na operação de cabotagem; contudo os registros no livro de Entradas, por não haver solução sistêmicas, foram registrados em competências posteriores, gerando diferença nos registros fiscais, porém, como explicado, nos livros de Registros de Inventário LRI e livros de

Registros de Controle de Produção e estoques LRCPE (todos eles já disponibilizados a esta SEFAZ/BA), as entradas e saídas ocorreram simultaneamente, sem impactar os saldos dos estoques.

Destaca que dadas situações tratou-se de operações de Custo Dutoviário, mas que não geram movimentação de estoques, e por isso devem ser excluídas do cômputo efetuado pela autuação. Ademais, o já mencionado ajuste SINIEF S/N de 1970 possui previsão no sentido de que é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponde a uma efetiva saída de mercadorias, e assim, a Companhia não deveria ter mesmo emitido aludidos documentos fiscais mencionados na autuação, pois não houve saídas no patamar mencionado na consulta, tendo a Petrobras emitido os documentos fiscais em relação a todas as operações que são efetivamente tributadas.

Portanto, frisa que nos casos imputados não houve ausência de registro de operações e/ou falta de emissão do documento fiscal correlato e as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA, não ensejaram a falta de recolhimento de tributo quando devido, pois, são circunstâncias atinentes à própria atividade desempenhada pela Petrobras, cujos erros materiais passam a ser evidenciadas em relação a cada uma das infrações imputadas.

Da análise dos valores apresentados no auto de infração, afirma que ao efetuar o cotejo com as informações constantes nos registros da PETROBRAS, correspondentes as movimentações dos estoques lançadas nos livros fiscais (LRI e LRCPE), pode verificar as seguintes inconsistências apuradas pela fiscalização:

- a) a SEFAZ/BA considerou como entrada produção (mistura), o montante de 3.272.960,443 metros cúbicos (M20), quando o informado, através das intimações/notificações foi o montante de 2.935.822,697 M20, pelo que a autuação considerou uma entrada a maior, no patamar de 337.137,746 M20;
- b) a SEFAZ/BA considerou como entrada de degradação, o montante 88.236,837 M20, quando o informado foi de 152.201,497 M20, perfazendo diferença a menor de 63.964,660 M20;
- c) considerando a diferença a maior de 337.137,746 M20 e a menor de 63.964,660 M20, temos como resultado o montante de 273.173,086 M20 (que o Fisco contabilizou a mais, do que as entradas efetivamente ocorridas) que correspondem aos valores tomados em duplicidade pela SEFAZ/BA, uma vez que eles já estavam contemplados no montante de 3.272.960,443 M20, informados acima, no demonstrativo elaborado;
- d) a SEFAZ/BA considerou as faltas de estoques no montante de 35.959,254 M20, contudo a diferença apontada e registrada no LRCPE soma 11.786,620 M20 (229.298,557 – 241.085,177), gerando distorção nos saldos;
- e) a SEFAZ/BA considerou entradas do Convênio ICMS 5/2009, no montante de 276.328,934 M20, sendo que já foi explicado que as operações realizadas no citado Convênio não resultam efetivamente, em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento. Contudo a SEFAZ/BA reconheceu tal fato registrando igual valor nas movimentações de saídas e na sua memória de cálculo;
- f) a SEFAZ/BA considerou entrada no CFOP 1659 no montante de 1.728.190,438 M20, contudo houve registros de notas fiscais de forma extemporânea, gerando desequilíbrio nas movimentações dos estoques da ordem de 49,319 M20 (As notas fiscais estão identificadas na planilha eletrônica em anexo).

Neste sentido, assevera que ajustados todos os equívocos incorridos pela fiscalização, identifica-se não ter havido a omissão de saída apontada na infração 01 do auto de infração, não remanescendo nenhum débito da Companhia para com o Estado da Bahia.

Sobre a infração 02, explica que da análise dos valores apresentados no auto de infração pela SEFAZ/BA, ao efetuar o cotejo com as informações constantes nos registros da Petrobras, correspondentes às movimentações dos estoques lançadas nos livros fiscais (LRI e LRCPE), pode verificar as seguintes inconsistências apuradas pela fiscalização:

- a) a SEFAZ/BA considerou como entrada produção (mistura) o montante de 1.581.123,305 metros cúbicos (M20), quando o informado e o identificado como realmente existente foi o montante de 1.532.880,956 M20, perfazendo diferença positiva de 48.242,349 M20;
- b) a SEFAZ/BA considerou como entrada de degradação 22.123,932 M20, quando o identificado como realmente existente foi de 22.169,283 M20, perfazendo diferença negativa de 45,351 M20;
- c) considerando a diferença positiva de 48.242,349 M20 e a negativa de 45,351 M20, temos como resultado o montante de 48.196,998 M20 (que o Fisco contabilizou a mais, do que as entradas efetivamente ocorridas), que correspondem aos valores tomados em duplicidade pela SEFAZ/BA, uma vez que eles já estavam contemplados no montante de 1.581.123,305 M20, informados acima;
- d) a SEFAZ/BA considerou as faltas de estoques no montante de 18.465,340 M20, contudo a diferença apontada e registrada no LRCPE soma 2.540,888 M20 (24.779,899 – 22.239,011), gerando distorção nos saldos;
- e) a SEFAZ/BA considerou entradas do Convênio ICMS 5/2009 no montante de 414.542,760 M20, sendo que já fora explicado que tais operações não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento.
- f) a SEFAZ/BA não apresentou os registros correspondentes de saída do Convênio ICMS 5/2009;
- g) a SEFAZ/BA considerou saídas registradas no montante de 414.562,805 M20, referente a operação de custo dutoviário. Como explicado à fiscalização, as operações de custo dutoviário não geram movimentação de estoques.

A respeito das infrações 03 e 04 referem-se às mesmas movimentações das infrações 01 e 02, em que a SEFAZ/BA cobra da Companhia, o ICMS na condição de substituto tributário, através da MVA, face a diferença apontada, as quais, em verdade, não existiram, consoante já explicado nos itens acima, por não haver a diferença de estoques apontadas pela SEFAZ/BA.

Chama a atenção dos Julgadores, de que depois de corrigidos todos os erros materiais promovidos pela fiscalização, chega-se à conclusão de que inexistiu qualquer omissão de entrada e/ou saída, tudo conforme demonstrativo em anexo, razão pela qual, o Auto de Infração deve ser anulado, pois não pode ser aplicada ao contribuinte a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei Estadual nº 7.014/96-BA, e aquela constante na Portaria 445/1998-SEFAZ/BA.

Frisa que todo o alegado, ou seja, erro material no levantamento fiscal, resta demonstrado por todas as planilhas, tabelas, demonstrativos, já apresentados à fiscalização até o presente momento e que seguem em anexo, bem como, através de perícia técnica contábil de realização indispensável para correta elucidação da presente questão, consoante diz demonstrar.

Por outro lado, entende ao que se verifica das evidências que ensejaram a lavratura do auto de infração e constam dos documentos em anexo, as circunstâncias das movimentações de mercadorias efetuadas pela Companhia apontam para situações que não haveria de ser exigido o ICMS pois contemplam: i) remessas interestaduais de óleo diesel (derivado de petróleo) alcançado pela imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF e ii) transferências de mercadorias entre estabelecimentos da Companhia.

De acordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal, não incidirá ICMS sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Consoante se pode verificar, o constituinte procurou prestigiar os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores de derivados de petróleo. Desta forma, apontam o art. 2º, § 1º, inciso III e o art. 3º, inciso III da Lei Kandir.

Quanto à operacionalidade da referida imunidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se posiciona, determinando que caberá ao Estado de destino dos produtos em causa, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. (STF. RE 201.703/ES).

Sustenta que as operações realizadas tomando como partida (origem) o Estado da Bahia, sejam de carga ou descarga, quando destinadas à comercialização de produtos derivados do petróleo para outras unidades da Federação, consoante legislação local, não há incidência de ICMS nas referidas

operações. Logo, não há como a Bahia pretender recolher ICMS de alegadas diferenças quanto a estas — ainda que existissem, o que se anota apenas *ad argumentandum tantum*. Faltaria ao Estado da Bahia verdadeiro interesse de agir, na modalidade utilidade.

Com efeito, mesmo que houvesse a suposta omissão fiscal, o que não é o caso, não haveria prejuízo ao Estado da Bahia, pois nos casos em tela, não caberia nem mesmo o destaque de ICMS nas notas fiscais. O estabelecimento da Petrobras, ora autuado, comercializa derivados de petróleo para outros estados da Federação (operações interestaduais), não se caracterizando a Bahia como Estado de destino, assim não cabendo o pretendido ICMS.

Entende que ilegítima passa a ser a referida cobrança, com a lavratura do Auto de Infração, por ausência de interesse de agir (em realidade a verdadeira ausência de sujeição ativa por faltar titularidade do estado da Bahia em relação à tributação pretendida), devendo o mesmo ser julgado improcedente de acordo com a legislação pertinente, haja vista a ausência da alegada, mas não configurada, omissão de saída pelo Fisco baiano.

Por outro lado, afirma que se tem, também, situações que configuram mera transferências entres estabelecimentos da Petrobras que não se sujeitam a incidência no aludido imposto, consoante compreensão firmada através da Súmula 166 e Tema Repetitivo 259, ambos do STJ; Tema 1099 STF; ADC 49, sendo certa, portanto, a ausência de obrigação do recolhimento do tributo objeto do lançamento ora combatido.

Em tais situações, diz que não há operação apta a gerar a incidência de ICMS, pois não existe mudança de titularidade da mercadoria, por conta do que prevê a regra matriz da exação em apreço, a teor do disposto no artigo 155, II, da CRFB, que reproduz.

Salientar que, em relação ao ICMS, a situação definida em lei, como necessária e suficiente para configuração da hipótese de incidência do tributo, é que, concomitantemente, advenha:

- a) operação (vale dizer, negócio jurídico de cunho bilateral);
- b) circulação (ou seja, efetiva transferência de titularidade do bem);
- c) mercadoria (isto é, objeto de ato de mercancia, com fito de lucro);

Corroborando tal entendimento, aponta que o STJ, através do julgamento do REsp 1.125.133/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos (tema 259) proferiu entendimento de não incidência para tais operações. Também consoante o entendimento mencionado, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui diversos precedentes jurisprudenciais, no sentido de que o mero deslocamento físico de bens, sem que haja transferência efetiva de sua titularidade (transferência jurídica), não caracteriza operação de circulação de mercadoria para fins de incidência de ICMS. No entanto, tal discussão jurídica restou definitivamente resolvida, através dos julgamentos do ARE 1255885 - Repercussão Geral do STF (Tema 1099) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49. Registra que no julgamento da ADC nº 49, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, o Plenário do STF declarou ser inconstitucional o trecho “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*” constante na LC 87/96 (Lei Geral do ICMS).

Portanto, conclui que, também em função de haver transferências entre estabelecimento titularizados pela Petrobras, mesmo que houvesse a suposta omissão fiscal, o que não é o caso, não haveria prejuízo ao Estado da Bahia, pois nos casos em tela não caberia nem mesmo o destaque de ICMS nas notas fiscais, razão que de *per si* já enseja a improcedência do auto de infração.

Requer, desde já, nos termos do art. 145 e seguintes do RPAF/BA, a realização de perícia contábil de modo a constituir prova do alegado em sua defesa, ou seja, a existência de erros materiais promovidos pela fiscalização no procedimento de levantamento de entradas, saídas e de estoques.

Para tanto, aduz que o *expert* deverá se debruçar sobre as planilhas, tabelas, notas fiscais, etc., bem como os registros contábeis promovidos nos livros fiscais, inclusive os registros do livro de

Entradas, de Saídas, de Registros de Inventário/LRI e de Registros de Controle de Produção e estoques LRCPE.

Com isso, será possível demonstrar que, no período fiscalizado, inexistiu omissão de entradas, saídas, ausência de emissão de documento fiscais e não houve ausência de recolhimento de tributo devido, consoante tenta impor a autuação, não podendo, portanto, ser aplicada a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei Estadual nº 7.014/96-BA, e aquela constante na Portaria 445/1998-SEFAZ/BA, sendo, nulo, consequentemente, o lançamento ora combatido.

Frisa lúdimo direito à ampla defesa, com todos os meios e recursos à mesma inerentes, mesmo no âmbito dos processos administrativos, os quais possuem um devido rito a ser seguido, devem espelhar o devido contraditório, não apenas formal (o que aqui foi igualmente ferido), mas também de cunho material, levando em consideração e efetivamente discutindo, com razoabilidade, legalidade e pertinência, as razões defensivas invocadas.

Ressalta que não pode a SEFAZ-BA cercear a sua ampla defesa, não realizando a perícia mediante exame de todas as circunstâncias ora mencionadas, que evidenciaria serem corretos os dados apresentados pela empresa, sob pena de afronta a direitos líquidos e certos. Invoca a Constituição da República que consagrou os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também, no âmbito administrativo. Lembra que no procedimento administrativo-fiscal, busca-se a verdade material, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo.

Salienta que no processo administrativo tributário impera o princípio da verdade material ou da liberdade na prova, conferindo maior elasticidade de apreciação ao julgador administrativo, que pode lançar mão de provas por ele próprio coletadas, além de ter o poder de determinar a produção de novas provas não produzidas pelas partes. Pela orientação deste princípio, o órgão administrativo de julgamento deverá buscar a verdade objetiva dos fatos, independentemente de haver sido provado ou alegado pelas partes. Lembra ainda, que também no procedimento administrativo-fiscal iniciado por auto de infração, é o Fisco quem alega, e portanto, ao Fisco imputa-se o ônus da prova de suas alegações (o que não se faz em tempo algum até neste momento).

Afirma que a não realização da perícia, acaso não deferida, mediante exame, claramente lhe trará prejuízos, que assim deixa de ver reconhecida a correção de seu próprio demonstrativo, em contraposição àquele confeccionado pelos agentes da SEFAZ/BA. A prova pugnada, nada tem de procrastinatória ou de inservível para este processo administrativo fiscal, sendo essencial para evidenciar os fatos destacados na defesa e no recurso ora interposto.

Elabora os quesitos que deverão ser respondidos para cada uma das infrações pelo *expert* e nomeia seu assistente técnico, reservando-se o direito de apresentar quesitos adicionais e suplementares quando for determinada a realização da perícia técnica-contábil e por ocasião desta. Sendo assim, indica como seu assistente técnico o Contabilista Sr. Sandro Márcio Antunes Reis, CPF nº 507.865.805-00 com endereço na Av. República do Chile, 65, Centro, Rio de Janeiro, RJ CEP 20031-912 telefone: (71) 98789-6717, que haverá de ser tempestivamente intimado da realização da perícia.

Aduz que no presente caso, quando muito, pode ter havido mero descumprimento de obrigação acessória em decorrência de eventualmente, a Companhia não ter emitido as notas fiscais devidas, (nunca da obrigação tributária principal, que é o dever de recolhimentos dos tributos imputados pela pessoa jurídica de direito público constitucionalmente competente para a sua imposição).

Através da defesa administrativa, entende que restou afastada a mera presunção relativa da ocorrência ou inoccorrência do fato legalmente previsto na regra jurídica como apto à produção da obrigação tributária principal. Daí, restando comprovada a inexistência de omissão de saída pelo contribuinte, o lançamento efetuado deverá ser desconstituído por ausência de justa causa jurídica.

Observa que a ausência de cumprimento de obrigação acessória pressupõe o dolo daquele que a emitiu, no sentido de pretender sonegar total ou parcialmente o pagamento de um tributo, o que evidentemente não há: o contribuinte registrou no SEF, logo deu ciência ao Fisco pela via própria. Nenhum dolo pode ser identificado. Colaciona, no mesmo diapasão, o que formula o STJ, sobre o tema. Aponta que dispõe o § 3º, do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que a obrigação acessória se converte, em caso de violação, em obrigação principal, no que se refere à modalidade "penalidade pecuniária" prevista na respectiva norma legal. Aduz que a obrigação principal originada pela violação da obrigação acessória será única e exclusivamente, aquela relativa à "multa", nunca obrigação principal do tipo "tributo" em cujo benefício a lei estipulou a obrigação acessória infringida.

Conclui que, apenas os fatos geradores previstos na lei têm o condão de fazer nascer obrigações principais – de dar, pagar. O simples descumprimento da obrigação acessória não pode ter o desiderato de fazer nascer a obrigação principal.

Ad cautelam, aponta que a multa imputada em relação às infrações 01, 02, tipificada no art. 42, III, da Lei Estadual nº 7.014/96-BA, no percentual de 100% do valor principal, possui clara natureza confiscatória, afrontando, por inconstitucionalidade direta, dispositivo constitucional pético, garantia do contribuinte em face de investidas do Fisco, enquanto limitação ao poder de tributar.

Menciona que a análise de constitucionalidade da legislação, também cumpre ao Órgão administrativo local, haja vista a composição do ordenamento jurídico nacional que põe a Constituição Federal no mais alto ponto da pirâmide normativa, cabendo a todos respeitá-la. Portanto, cabe o Órgão Julgador obedecer ao disposto na Constituição e zelar pelo seu cumprimento. Entende ser patente o desrespeito do Auto de Infração ao que preceitua o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Nota que a jurisprudência consolidou o limite de 20%, como admissível para aplicação da respectiva penalidade.

Especificadamente quanto ao julgado do STF (RE 582.461-SP), o Recurso Extraordinário registra ainda, precedentes do STF (AI-AgR 675.701, e RE 239.964), também referenciando o patamar de 20% sobre o valor do imposto como não sendo confiscatório, em sede de repercussão geral, onde a multa moratória é considerada lícita quando no patamar de 20% em referência ao valor do tributo supostamente devido. Já o presente caso, resvala em multa no patamar de 100% do valor do imposto supostamente devido.

Por outro lado, na remota hipótese de julgamento de não enfrentamento desta matéria, em vista de controle de constitucionalidade, há de se verificar, que também sob a esfera legal, a multa é aplicada em equivocado e elevado patamar, o que denota a sua flagrante ilegalidade, para além da multa imputada em relação às infrações 01 e 02 no patamar de 100%, também em relação à multa imputada às infrações 03 e 04, no patamar de 60%. Assim, por todos os ângulos que se enfrente a questão, não há que se falar, em hipótese alguma, de cobrança de imposto ou de multa, haja vista que, por disposição legal, eles não são devidos, no caso concreto.

Por tudo o quanto exposto, requer seja julgada improcedente a autuação fiscal, ante a inexistência de violação da legislação tributária, em função de: (i) em preliminar de mérito ter havido decadência do pretensos crédito tributários almejados pela autuação, correlatos a eventos ocorridos até 23/12/2017, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, a referenciar que o prazo se dá “a contar da ocorrência do fato gerador”, e não pelo expediente empregado na Autuação ora combatida, de conglomerar todas as operações ao longo do ano, como se fosse tudo ocorrido no último dia do exercício; (ii) não ter ocorrido nenhuma das infrações imputadas, pois não houve recolhimento a menor de tributo, mas indevido lançamento em razão da autuação fiscal ter se baseado erros materiais incorridos pela fiscalização, quando do levantamento das entradas, saídas e estoques das mercadorias do estabelecimento, sendo elidida a pretensão fiscal, refutada com base nos argumentos e demonstrativos apresentados; (iii) haver situações em que não era mesmo devido o recolhimento o ICMS, em função de se tratar de transferências de bens entre estabelecimentos da Petrobrás (infensa à cobrança de acordo com o consolidado Súmula 166 e Tema Repetitivo 259, ambos do STJ; Tema 1099 STF; ADC 49) e também remessas interestaduais de

combustível derivado de petróleo (infensa à cobrança por força do disposto no art. 155, II, § 2º, X, “b” da Constituição Federal).

Nesta linha, requer igualmente sejam fulminadas as indevidas penalidades que lhe imputadas, em razão da Companhia não ter incorrido nas irregularidades constantes da autuação, além de possuírem nítidos efeitos confiscatórios, notadamente aquelas referidas na infração 01, 02 no patamar de 100%.

Pretende demonstrar a veracidade fático-jurídica de todo o alegado, se necessário for, por todos os meios de prova em direito admitidos, requerendo seja realizada prova pericial, com base nos quesitos apresentados, bem como a formulação de quesitos adicionais e complementares, quando da realização da perícia técnica.

Ressalva o direito de efetuar a juntada posterior de documentos, o que faz para devida observância ao princípio da verdade material aplicável ao presente Procedimento Administrativo Fiscal. Aduz que agindo com economicidade e zelo devidos, nada mais busca, senão o primado do texto constitucional, da legalidade e da justiça tributária, garantindo a efetividade, lealdade e boa-fé administrativa, em benefício da sociedade, revertendo em prol da mais salutar segurança jurídica e institucional.

A dupla de Autuantes presta a informação fiscal fls. 147 a 152. Diz que em ação fiscal apurou crédito de ICMS em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo sido efetuado o lançamento de ofício que ora se discute.

Afirma que a Autuada apresentou, tempestivamente, impugnação contra a exigência tributária constante no auto de infração. Na forma prevista no RPAF/7.629/99, apresenta a informação fiscal requerida. Reproduz a acusação fiscal. Sintetiza os argumentos da defesa.

Com base nos argumentos apresentados pela defesa, aduz proceder a análise técnica e tributária da matéria em lide, informando inicialmente, que para desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização e esclarecimentos de procedimentos adotados pela Autuada foram emitidas as intimações anexas a este PAF às páginas 10 e 12, que culminaram com os atendimentos anexas às páginas 11 e 13 a 14 deste PAF.

Comenta que, também foram efetuadas diversas reuniões com representantes técnicos da Autuada, que nortearam a execução dos trabalhos, conforme *Análise do Roteiro de Fiscalização dos Estoques da RLAM*, às páginas 15 e 16, onde são esclarecidos os procedimentos adotados em relação às degradações, faltas e sobras e Convênio nº 5/2009.

Esclarece que as quatro infrações compiladas tratam do resultado do Levantamento Quantitativo de Estoques em Exercício Fechado, realizado para o exercício de 2017 de diversos produtos, e que o presente Auto de Infração contempla apenas, o Óleo Diesel AS 500 e o Óleo Diesel AS 10.

Afirma que a decadência não se aplica quando não há declaração pelo contribuinte, da realização de operação ou prestação tributável e, por conseguinte, inexistiu o respectivo pagamento, não havendo o que o Fisco homologar, razão pela qual, aplica-se a regra inserta no art. 173, inciso I, do CTN. Aduz que equivocou-se a Autuada ao alegar, que a autuação remete a ocorrência à 31/12/2017, sob argumento de se tratar de exercício fechado, vez que os fatos geradores pretendidos foram ao longo do exercício de 2017 como reconhece a própria autuação.

Sobre estes argumentos, afirma que as datas das ocorrências reais, se encontram no arquivo que a própria Fiscalização anexa ao auto de infração. As planilhas apresentadas retratam os documentos fiscais constantes na EFD, necessários para que as diferenças por ventura apuradas, alcancem apenas, a presunção das notas fiscais não emitidas.

A respeito da alegação defensiva de que a fiscalização teria desconsiderado o percentual de quebra (“perda”/“sobra”) admitido pela legislação baiana, em cada operação, ou seja, em cada carregamento (saída) /descarregamento (entradas) do produto, ou sobre o total de entradas e o total de saídas, explica que assim foi realizado.

Aduz que as sobras e faltas foram calculadas na forma da Portaria nº 18 e como estas foram lançadas individualmente durante o exercício, assim foram tratadas. Salienta que as sobras lançadas se somaram à produção e foram objeto de saídas ao longo do exercício, desse modo foram tratadas separadamente e não poderia ser de outra forma.

No que tange a alegação sobre a Infração 01, diz que a finalidade das presunções utilizadas para se demonstrar a existência do fato jurídico tributário por meio de provas indiretamente relacionadas a ele, desde que seja impossível ou impraticável chegar-se ao conhecimento deste através de provas diretas, esclarece que, conforme relatório anexo às folhas 15 e 16 do PAF, o levantamento foi efetuado com os dados apresentados no atendimento às intimações, os livros fiscais, as notas fiscais eletrônicas registradas na EFD, e os dados adicionais referentes às degradações, sobras e perdas e movimentações de estoques, entregues pelo Contribuinte, e o resultado apurado no levantamento fiscal efetuado foi tratado conforme determina a legislação.

Relativamente aos argumentos de que verifica inconsistências apuradas pela fiscalização, analisa individualmente, conforme a seguir:

1) a SEFAZ/BA considerou como entrada produção (Mistura) o montante de 3.272.960,443 metros cúbicos (M20), quando o informado, através das intimações/notificações foi o montante de 2.935.822,697 M20, portanto a autuação considerou uma entrada a maior de 337.137,746 M20;

Sobre este argumento, aduz que os valores que foram registrados no demonstrativo como Entradas de produção são os lançados mensalmente nos livros Registro de Controle de Produção, que contemplam o produto do refino, as entradas por mistura, degradações e sobras.

2) a SEFAZ/BA considerou como entrada de degradação, o montante 88.236,837 M20, quando o informado foi de 152.201,497 M20 TO, perfazendo diferença a menor de 63.964,660 M20;

Aduz que conforme respondido no item 01, estes valores (63.964,660) foram lançados pelo contribuinte como Entradas no livro Registro de Controle de Produção e Estoque, exceto os que entraram em outras rubricas e nas empresas centralizadas (88.236,837), e por isso, foram considerados a parte;

3) considerando a diferença a maior de 337.137,746 M20 e a menor de 63.964,660 M20, temos como resultado o montante de 273.173,086 M20 (que o Fisco contabilizou a mais do que as entradas efetivamente ocorridas) que correspondem aos valores tomados em duplicidade pela SEFAZ/BA, uma vez que eles já estavam contemplados no montante de 3.272.960,443 M20, informação que ilustra conforme registro Centro de Custo 1350;

Frisa ser esta alegação completamente improcedente. Diz que não houve contabilização a maior, os valores de CFOP 5658 são notas fiscais emitidas, cujo total é 1.229.832,245, conforme demonstrativo e notas fiscais registradas na EFD; ressalta que o CFOP 5658 somado ao CFOP 5659, corresponde ao CFOP 1659. Esclarece que tais movimentações de estoques não foram incluídas no levantamento, pois as saídas ocorreram na rubrica TRF _ Produzido de mesmo Centro de Custo 1350, cujo estoque final está subtraído do mesmo valor lançado nas entradas da rubrica Produzido, que é computado conjuntamente, portanto anulam-se as operações, dados que constam do Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos, Atendimento de Intimação CE 541, às folhas 20 a 23 do PAF. Acrescenta que as faltas e sobras foram tratadas na forma da legislação;

4) a SEFAZ/BA considerou as faltas de estoques no montante de 35.959,254 M20, contudo a diferença apontada e registrada no LRCPE soma 11.786,620 M20 (229.298,557 – 241.085,177), gerando distorção nos saldos;

A esse respeito, esclarece que as sobras e faltas foram calculadas na forma da Portaria nº 18 e como estas foram lançadas individualmente, durante o exercício, assim foram tratadas. Ressalta que as sobras lançadas se somaram à produção e foram objeto de saídas ao longo do exercício, desse modo foram tratadas separadamente, conforme já explicado anteriormente;

5) a SEFAZ/BA considerou entradas do Convênio ICMS 5/2009 no montante de 276.328,934 M20, sendo que já foi explicado que as operações realizadas no Convênio ICMS 5/2009, não resultam efetivamente, em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento. Contudo, a SEFAZ/BA reconheceu tal fato, registrando igual valor nas movimentações de saídas e na sua memória de cálculo.

Conforme já explicado na Análise do Roteiro às fls. 15 e 16 do PAF “As transferências para as empresas centralizadas da RLAM efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos; obviamente, o resultado é nulo, e isto foi necessário para rastreamento de todas as notas fiscais emitidas;

6) a SEFAZ/BA considerou entrada no CFOP 1659 no montante de 1.728.190,438 M20, contudo houve registros de notas fiscais de forma extemporânea, gerando desequilíbrio nas movimentações dos estoques da ordem de 49,319 M20 (As notas fiscais estão identificadas na planilha eletrônica em anexo);

Sustenta que esta alegação não foi comprovada. Aponta que a planilha anexada apresenta a suposta diferença de 49,319 M20, sem detalhar qual documento fiscal foi lançado extemporâneo. Ademais, conforme citado pela Autuada no item 5, a SEFAZ/BA reconhece igual valor para as saídas, assim pergunta se também foi lançado extemporâneo nas saídas 5658 ou 5659. Logo, conclui que não existe diferença a ser ajustada.

Alega também a Autuada, que esqueceu o Fisco de contabilizar o percentual de Perdas/Sobras inerente ao processo produtivo da Petrobras, atinente as mencionadas mercadorias, relativo à movimentação e estoque de petróleo, seus derivados e outros produtos comercializáveis, líquidos e a granel, consoante Portaria nº 18/2017, desta SEFAZ/BA.

Sobre esta alegação, informa que o Demonstrativo dos Cálculos de Sobras e Faltas efetuado em consonância com a Portaria nº 18/2017, encontra-se em planilha “Sobras e Faltas” no Demonstrativo de Movimentação de Produtos RCPE 2017 à folha 17 do PAF. Destaca que a Portaria nº 18/2017 foi respeitada, e que os percentuais utilizados foram informados pela Petrobrás. Desse modo, mantém a autuação.

No que tange a Infração 02, aprecia nos mesmos moldes da infração 01 as alegações defensivas. A respeito do argumento de que ao efetuar o cotejo do levantamento fiscal, com as informações constantes nos registros da PETROBRAS correspondentes às movimentações dos estoques lançadas nos livros fiscais (LRI e LRCPE), verifica as seguintes inconsistências apuradas pela fiscalização:

1) a SEFAZ/BA considerou como entrada produção (Mistura), o montante de 1.581.123,305 Metros cúbicos (M20), quando o informado, identificado como realmente existente foi o montante de 1.532.880,956 M20, perfazendo diferença positiva de 48.242,349 M20;

Sobre esta alegação, frisa que os valores registrados no demonstrativo como entradas de produção são os lançados mensalmente nos livros Registro de Controle de Produção, que contemplam o produto do refino, as Entradas por mistura, as Degradações e Sobras.

2) a SEFAZ/BA considerou como entrada de degradação, o montante 22.123,932 M20, quando o identificado como realmente existente foi de 22.169,283 M20 TO, perfazendo diferença negativa de 45,351 M20;

Conforme respondido no item 01, estes valores (45,531) foram lançados pelo contribuinte como Entradas no livro Registro de Controle de Produção e Estoque, exceto os que entraram em outras rubricas e nas empresas centralizadas (22.123,932), por isso foram considerados a parte.

3) considerando a diferença positiva de 48.242,349 M20 e a negativa de 45,351 M20 temos como resultado o montante de 48.196,998 M20 (que o Fisco contabilizou a mais do que as entradas efetivamente ocorridas), e que correspondem aos valores tomados em duplicidade pela

SEFAZ/BA, uma vez que eles já estavam contemplados no montante de 1.581.123,305 M20, informados anteriormente. Ilustra com demonstrativo do Centro de Custos 1350;

Sobre esta alegação, afirma ser parcialmente procedente, ante os valores do CFOP 1411 que representam devoluções em parte, de notas fiscais emitidas do CFOP 5652. Como estas foram lançadas como Entradas no LRCPE, fazendo parte do total das Entradas deveriam ser acrescidas como notas fiscais e estornadas para rastreamento dos documentos fiscais. Desse modo, explica que foi refeito o Demonstrativo de Movimentação de Diesel RCPE 2017, estornando-se o valor de 380,400 m20 correspondente às devoluções do CFOP 1411 e o novo valor da infração é de R\$ 13.506.718,96.

Porém, esclarece que não houve contabilização a maior, visto que os valores de CFOP 5658 são notas fiscais emitidas, cujo total é 686.942,378 M20, conforme demonstrativo e notas fiscais registradas na EFD. Ressalta que o CFOP 5658 somado ao CFOP 5659, corresponde ao CFOP 1659. As movimentações de estoques não foram incluídas no levantamento, pois as saídas ocorreram na rubrica *TRF_Produzido* de mesmo Centro de Custo 1350, cujo estoque final está subtraído do mesmo valor lançado nas Entradas da rubrica Produzido, que é computado conjuntamente, portanto anulam-se as operações, dados que constam do Demonstrativo das Entradas e Saídas e Movimentação de Estoque de Produtos, conforme Atendimento de Intimação CE 541 às folhas 20 a 23 do PAF.

Frisa porém, que os Ajustes de Estoques lançados como Entradas e Saídas, não encontram respaldo, pois os ajustes efetuados como Sobras e Faltas previstos na legislação foram realizados, assim como, as movimentações efetuadas de uma rubrica para outra nos mesmos Centros de Custo, que se anulam; Pergunta no entanto, de que se tratam estes Ajustes? Responde que a empresa efetua Saídas sem documento fiscal e a título de ajuste, registra Entradas de igual quantidade. As faltas e sobras foram tratadas na forma da legislação.

4) a SEFAZ/BA considerou as faltas de estoques no montante de 18.465,340 M20, contudo a diferença apontada e registrada no LRCPE soma 2.540,888 M20 (24.779,899 – 22.239,011), gerando distorção nos saldos;

A respeito deste argumento, salienta que as sobras e faltas foram calculadas na forma da Portaria nº 18 e como estas foram lançadas individualmente durante o exercício, assim foram tratadas. Ressalta que as sobras lançadas se somaram à produção e foram objeto de Saídas ao longo do exercício. Desse modo foram tratadas separadamente, conforme já explicado anteriormente.

5) a SEFAZ/BA considerou Entradas do Convênio ICMS 5/2009 no montante de 414.542,760 M20, sendo que já fora explicado que as operações realizadas no Convênio ICMS 5/2009, não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma Entrada e uma Saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento. A SEFAZ/BA não apresentou os registros correspondentes de Saída do Convênio ICMS 5/2009;

Conforme já explicado na Análise do Roteiro às pgs.15 e 16 do PAF, as transferências para as empresas centralizadas da RLAM, efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as Entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos; obviamente, o resultado é nulo, e isto foi necessário para rastreamento de todas as notas fiscais emitidas.

6) a SEFAZ/BA considerou Saídas registradas no montante de 414.562,805 M20, referente a operação de Custo Dutoviário. Disse ter explicado à fiscalização, que as operações destes custos, não geram movimentação de estoques;

Esclarece que o Custo Dutoviário foi incluído, devido a necessidade de informar que parte das notas CFOP 5949 se referiam ao Custo de Dutovia, desse modo se fechou os lançamentos dos CFOP 1949 X 5949, com os ajustes devidos, dentro do conceito de rastreamento de todas as notas fiscais, mas não influenciaram no levantamento, pois os seus valores não foram considerados conforme se verifica no demonstrativo que serve de base a autuação. Desse modo, mantém a autuação na infração 02, no valor ajustado de R\$ 13.506,718,96.

Relativamente a **Infração 03**, a Autuada alega que as infrações 03 e 04 referem-se às mesmas movimentações das infrações 01 e 02, em que a SEFAZ/BA cobra da Companhia, o ICMS na condição de substituto tributário através do MVA, face a diferença que, em verdade, não existiram, por não haver a diferença de estoques apontadas pela SEFAZ/BA.

Declara que como não houve alterações para esta infração, mantém a autuação na íntegra.

No que diz respeito a **Infração 04**, afirma que, com o estorno do valor das Entradas correspondente ao CFOP 1411, também houve alteração do valor do ICMS-ST, que passou de R\$ 4.389.867,75 para R\$ 4.328.408,01.

Desse modo, declara manter a autuação, com a retificação do cálculo da infração, conforme demonstrativo nas planilhas Resumo (2) e, Produzido (2), no valor de R\$ 4.328.408,01.

O Autuado volta a se manifestar fls. 161/171. Aduz que, vem, por seus advogados, apresentar manifestação sobre a informação fiscal, em atenção ao encaminhamento enviado por esta SEFAZ/BA, que lhe concedeu prazo de 10 dias, e cuja ciência se deu em 24/03/2023 (sexta-feira).

Afirma que como se observa da informação fiscal, a cobrança foi mantida em quase toda sua integralidade, pois houve apenas, revisão do lançamento para reduzir a infração 02 e por consequência a infração 04.

Contudo, observa que a Petrobrás, mais uma vez, reitera a sua defesa, no sentido de reafirmar que obviamente, não deu saída sem tributação quando devida, consoante já demonstrado e mais uma vez será apresentado através dos esclarecimentos a seguir e das respectivas planilhas.

Rememora que os pretensos créditos tributários se encontram decaídos, pois ultrapassados mais de 5 anos, entre as ocorrências mencionadas na autuação e o momento em que a Companhia foi cientificada do auto de infração (23/12/2022).

Volta a destacar que as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA são decorrentes de *Faltas e Sobras, Movimentações Internas e Degradações* realizadas, as quais impactaram os saldos dos estoques, sem que a SEFAZ/BA tenha considerado tais fatos na sua memória de cálculo.

Repete que a SEFAZ/BA considerou movimentações relacionadas ao transporte de cabotagem e referentes as informações registradas nos livros fiscais relacionadas as notas fiscais emitidas para atendimento do Convênio ICMS 5/2009, internalizado pelo Estado da Bahia no artigo 399 do RICMS/BA, denominada no sistema como NF “Mãe”, sem depurar a efetiva saída de mercadorias efetuadas pela Petrobrás, pois em tais casos, a Entrada e Saída se anulam dentro do estabelecimento.

Frisa mais uma vez, que na própria informação fiscal os auditores reconhecem que todos os dados apurados em Registro de Inventário foram decorrentes da escrita da própria Petrobras (todas as informações constantes no SEF foram ali inseridas lealmente pela própria Petrobras), de modo que, fossem bem compreendidos os fatos e registros, as quantidades constantes das notas fiscais de Saída e de Entrada informadas no SEF, não levariam a identificação de qualquer suposta omissão de saída.

Sobre a infração 1 – repete alegações de sua defesa inicial, de que a fiscalização aponta no Auto de Infração, diferenças sobre entrada da Produção (Mistura), entretanto foi demonstrado pela Companhia que a Produção (Mistura), conforme os registros no LRCPE, foi na verdade, valor em patamar menor. Afirma que na informação fiscal os Autuantes, apenas indicam que os valores estão lançados no LRCPE, sem apresentar uma composição que justifique sua análise. Assim, reitera elaborando planilha que diz demonstrar que a composição do montante imputado pela autuação é incorreta, pois indevidamente engloba além da movimentação da produção (mistura), parcelas como ajustes estoques, consumo próprio, degradação e faltas e sobras.

Volta a informar que o estabelecimento autuado possui Regime Especial autorizado pela SEFAZ/BA, através do Parecer nº 19.988/2015, Processo nº 16150820150, com renovação através do Parecer nº 25737/2018, Processo nº 12077420179, ambos versando sobre a centralização das

obrigações principais e acessórias, vinculadas aos estabelecimentos que compõem o seguimento do refino do Estado da Bahia. Registra os estabelecimentos amparados pelo Regime Especial de centralização: a) CNPJ 33.000.167/0143-23 – Estabelecimento centralizador; b) CNPJ 33.000.167/0993-02 – Estabelecimento centralizado; c) CNPJ 33.000.167/0154-86 – Estabelecimento centralizado; d) CNPJ 33.000.167/1125-03 – Estabelecimento centralizado; e) CNPJ 33.000.167/1126-86 – Estabelecimento centralizado.

Explica que por isto, a Companhia não coaduna com a afirmação da informação fiscal, de que teria sido excluída a parcela de 88.236,837 M20 das empresas centralizadas, referente a movimentação de degradação, pois não é isso que se observa dos demonstrativos que originaram o auto de infração.

Salienta que a movimentação do montante de 88.236,837 M20 estão devidamente registradas nos LRCPE de cada uma das unidades que compõem o seguimento do Refino, e quando a fiscalização deixa de considerar tais registros, cria um descompasso entre os saldos do estoque em análise, em relação aos livros fiscais. Neste sentido, mesmo excluído o cômputo da aludida parcela, que consiste em degradação, da produção, descontrói-se a leitura equivocada efetuada pelo Auto de Infração em relação aos registros do LRCPE da Companhia.

Diz ser equivocada a análise da fiscalização da SEFAZ/BA, quando busca afastar os argumentos defensivos, pois busca, especificamente, demonstrar a improcedência da autuação, item por item, mas não se pode olvidar, que a análise deve ser globalmente efetuada e cada elemento apresentado compõe a gama de circunstâncias, que são capazes de refutar integralmente a cobrança perpetrada. Insiste que a autuação se equivoca, por dobrar o volume total de entradas em 337.137,745 M20. Além disso, aduz que se deve levar em conta que existe no montante do cálculo a parcela de degradação. Salienta que a planilha eletrônica apresentada, de forma auxiliar aos livros fiscais, possui informações destacadas dos “*Lotes de avaliação*” demonstrados nas seguintes rubricas: *Produzido*; *TRF – Prod.*; *Importado*; *TRF – Imp.*, os quais identificam a origem do produto.

Apresenta entendimento, de que fica clara a ânsia arrecadatória da fiscalização, pois, mesmo conhecendo todos os fatos, que foram detidamente apresentados pela Companhia, em todos os documentos relacionados ao Lotes de Avaliação, se apegou tão somente ao termo “*Produzido*” para considerar o montante de 3.272.960,443 M20. Mais uma vez, apensa a memória do cálculo dos estoques, apontando a composição dos valores, separada por seus *Lotes* de avaliação, de forma que respeite a formatação apresentada do LRCPE.

Afirma que em 31/12/2017, os saldos dos produtos possuem em seu montante as parcelas exatas das sobras e/ou perdas registradas no período, atendendo (volta a ressaltar), os procedimentos da gestão dos estoques, os quais devem aferir para o negócio, os estoques dos seus produtos.

Aponta que a gestão dos estoques visa aferir o patrimônio do contribuinte, sendo que de forma suplementar, deve se considerar a legislação estadual inerente aos estoques. Neste contexto, a Portaria nº 18/2017, publicada em 25/01/2017, passou a dispor do tratamento fiscal das faltas e sobras das movimentações de petróleo e seus derivados.

Sobre a Portaria, diz que de forma taxativa, no art. 1º, § 2º, item II, que não se deve dispensar as informações do LRCPE para cálculo dos ajustes. Ainda o art. 3º, demonstra o cálculo do valor percentual das faltas e sobras, sendo que as componentes da fórmula devem levar em consideração as faltas e sobras registradas no LRCPE. Comenta cada um dos artigos da mencionada portaria, concluindo que em seu entendimento não identificou ter a fiscalização da SEFAZ/BA respeitado as disposições correlatas à Portaria 18/2017, no que toca ao cálculo das faltas e sobras.

Comenta que os registros de Entradas e de Saídas das movimentações de transferências de produto entre os estabelecimentos do contribuinte, as quais são infensas à cobrança de tributo, pois são remessas entre estabelecimentos da Petrobras, que não se sujeitam a incidência do ICMS, consoante compreensão firmada através da Súmula 166 e Tema Repetitivo 259, ambos do STJ;

Tema 1099 STF; ADC 49, sendo certa, portanto, a ausência de obrigação do recolhimento do tributo objeto do lançamento ora combatido.

Esclarece também, que no exercício de 2017 foram registradas nos livros fiscais (LRCPE, LRE e LRS), no CFOP 1659, o montante de 1.728.239,756 M20 contra a SEFAZ/BA que considera 1.728.190,438 M20. Demonstra como esta diferença de 49,319 M20 foi constituída. Aponta ainda, que no levantamento da SEFAZ/BA, a fiscalização questiona o montante de 7.062,018 M20, alegando que o contribuinte não contabilizou a Entrada.

Salienta que as operações de transferências são realizadas entre os estabelecimentos do contribuinte no Estado da Bahia, sendo que, além dos estabelecimentos do Refino, o contribuinte possui outros estabelecimentos em outros seguimentos do negócio, desta forma, as saídas por transferência estão registradas nos estoques do período, sendo que os registros de Entrada no seguimento do refino, como pleiteia a fiscalização, é indevido, visto tratar-se de saídas efetivas do refino para outros seguimentos. Elabora demonstrativo para ilustrar.

Assim, diz que, também em relação a este item não haverá de prosperar as alegações constantes nas informações fiscais, sobre as quais a Companhia se manifesta.

Relativamente a infração 02, diz que consoante mencionado na defesa, a fiscalização aponta no auto de infração, que a entrada da Produção (Mistura) compreende o valor de 1.581.123,305 M20, entretanto foi demonstrado que a Produção (Mistura), conforme os registros no LRCPE, foi na verdade no patamar de 1.532.880,956 M20. Aduz que na informação fiscal, os Autuantes apenas indicam que os valores estão lançados no LRCPE, sem apresentar uma composição que justifique sua análise.

Frisa que em reiteração, a Companhia mais uma vez, demonstra que a composição do montante imputado pela autuação é incorreta, pois indevidamente engloba além da movimentação da produção (mistura), parcelas como ajustes de estoques, consumo próprio, degradação e faltas e sobras.

Repete alegações sobre a existência de Regime Especial autorizado pela SEFAZ/BA, versando sobre a centralização das obrigações principais e acessórias, vinculadas aos estabelecimentos que compõem o seguimento do refino do Estado da Bahia.

Por isto, não coaduna com a afirmação constante na informação fiscal de que teria sido excluída a parcela de 22.123,932 M20 das empresas centralizadas, referente a movimentação de degradação, pois não é isso que observa dos demonstrativos que originaram o auto de infração.

Por outro lado, afirma que a Companhia coaduna com a correção que fora efetuada em relação ao lançamento no CFOP 1411, o qual está devidamente registrado no LRCPE e no LRE, sendo que a informação correlata foi apresentada, desde os procedimentos de atendimento às intimações e já haveria de ter sido levada em conta quando da lavratura do auto de infração.

Assim, diz que o item ora apresentado deve ser analisado conjuntamente com o item 1, quando a autuação se equivoca por dobrar o volume total de entradas em 48.242,349 M20. Repete que se deve levar em conta que existe no montante do cálculo a parcela de degradação.

Volta a salientar, que a planilha eletrônica apresentada, de forma auxiliar aos livros fiscais, possui informações destacadas dos “*Lotes de Avaliação*” demonstrados nas rubricas: *Produzido; Trf. _ Prod.; Importado; Trf. _ Imp.*, os quais identificam a origem do produto.

Pelo exposto, aduz que em 31/12/2017, os saldos dos produtos possuem em seu montante, as parcelas exatas das sobras e/ou perdas registradas no período, atendendo (volta a ressaltar) os procedimentos da gestão dos estoques, os quais devem aferir para o negócio os estoques dos seus produtos. Volta a invocar a utilização das regras da Portaria nº 18/2017 para a gestão dos estoques. Nota que não existe quaisquer alterações das movimentações físicas dos estoques no LRCPE na norma. O que se pede é que as notas fiscais de ajuste dos estoques sejam registradas em seus correspondentes livros de entradas e/ou saídas. Aduz que a Companhia identificou que o

montante de 414.542,760 M20 foi considerado nos registros de Entrada e de Saídas, logo coaduna-se com a análise.

Sobre as infrações 03 e 04, aponta que se referem às mesmas movimentações das infrações 01 e 02, em que a SEFAZ/BA cobra o ICMS na condição de substituto tributário, através do MVA, face a diferença apontada, as quais, não existiram por não haver a diferença de estoques apontadas pela SEFAZ/BA.

Portanto, chama a atenção dos Julgadores, que depois de corrigidos todos os erros materiais promovidos pela fiscalização, chega-se à conclusão de que inexistiu qualquer omissão de Entrada e/ou Saída, tudo conforme demonstrativo anexo, razão pela qual, o Auto de Infração deve ser anulado, pois não pode ser aplicada ao contribuinte a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei Estadual nº 7.014/96-BA, e aquela constante na Portaria 445/1998-SEFAZ/BA.

Entende que, quando bem analisado e verificado os registros fiscais, resta elucidada a questão e confirmado que não houve omissão de Entradas, nem omissão de Saídas, hábil a justificar a lavratura do Auto de Infração em questão, cujo tributo sequer é devido. Informa seguir em anexo, através de mídia digital, em função do tamanho e da complexidade do arquivo, planilha eletrônica, onde foram incluídas as composições dos valores apresentados.

Reitera a necessidade de ser elaborada perícia técnica contábil de realização indispensável para correta elucidação da presente questão, no sentido de também demonstrar que, no período fiscalizado, inexistiu omissão de entradas, saídas, ausência de emissão de documento fiscais e não houve ausência de recolhimento de tributo devido consoante tenta impor a autuação.

Entende que mister se faz, seja deferido o pedido de perícia e/ou diligência, por profissional estranho ao feito, pois imprescindível para o deslinde da questão sob apreciação administrativa (processo fiscal), já que, embora tenha apresentado todos os elementos necessários e suficientes para haver o afastamento da cobrança, os Autuantes preferem se manter posicionados por perpetuar os equívocos incorridos quando da lavratura do auto de infração.

Registra que se resguarda a apresentar novas manifestações acaso venha a ser necessário, reiterando que segue à disposição para prestar os esclarecimentos que sejam solicitados, no sentido de demonstrar, que não há de remanescer nenhuma cobrança de imposto contra a Petrobras.

A dupla de Autuantes presta nova informação fiscal fl. 175. Diz que em face da manifestação do Autuado sobre a informação fiscal, analisa as alegações, com os devidos contrapontos, ressaltando que, sobre a decadência fiscal já alegada na defesa foram respondidas na informação fiscal.

Sobre os esclarecimentos relativos a Apuração das Saídas em Relação a Infração 01, diz que está idêntica à alegação da defesa já analisada na informação fiscal dado ciência ao contribuinte no atendimento CE 541. Sobre os itens 2 e 3 foram respondidos também a folha 149.

A respeito das faltas e sobras aduz que repetem a mesma alegação da defesa também tratada na informação fiscal a folha 150. Sobre o item 05 da manifestação defensiva frisa que permanece sem ressalvas, por coadunar com a análise na informação fiscal a folha 150. A alegação do item 06 é improcedente conforme já rebatido na informação fiscal.

Sobre os esclarecimentos relativos a Apuração das Saídas em relação a Infração 02, aponta que é idêntica alegação da defesa já analisada na informação fiscal, que seguiu ao que foi informado pelo contribuinte no atendimento CE 541. Sobre os itens 02 e 03 trazidos na manifestação fiscal, aduz que são as mesmas alegações da defesa já rebatidas quando da informação fiscal. Sobre as faltas e sobras, afirma que repetem a mesma alegação da defesa inicial, também tratada na informação fiscal.

Referente as infrações 03 e 04, observa que repetem as mesmas alegações quanto a improcedência do auto e pedido de perícia já solicitados na defesa.

Desse modo, encaminha o processo para julgamento.

Cabe registrar, na sessão de julgamento, a presença de Dr. Bruno Barros Cavalcanti, OAB/SE nº 515-B, patrono da Autuada e da Auditora Fiscal, Tânia Maria Santos dos Reis, que realizaram a sustentação oral.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente. O Autuado afirmou, que o Auto de Infração lavrado deveria ser anulado, com a consequente determinação de seu arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação. Disse que estaria fora de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como, por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao Erário ou à fiscalização, nem fraude à legislação tributária estadual.

Analisando os elementos que compõem este processo, observo que, no presente caso, o motivo encontra-se descrito na acusação fiscal. A motivação está definida, com a acusação de que o sujeito passivo realizou operações com mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelos Autuantes, na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD e nas informações prestadas pela empresa, constantes em *Carta de Atendimento RLAM*, documentos fls.11, 13 e 14. Não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não houve violação ao devido processo legal, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal.

O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e tem condições de acompanhar normalmente, o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

No presente caso, a alegação de boa fé e falta de prejuízo ao Erário alegado pelo defendente, não o exclui da obrigatoriedade em cumprir as regras estabelecidas na legislação tributária, nos termos do art. 136 do CTN, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Observo que o fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado fls. 17 a 109, CD contendo os demonstrativos e cópia encaminhada ao Autuado, comprovantes fls. 110/113. Assim, sobre a exigência fiscal, a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício. Portanto, ficam rejeitadas as nulidades apresentadas direta ou indiretamente nas razões de defesa.

O impugnante solicitou realização de perícia técnica, com a finalidade de serem devidamente periciadas as operações que sustentam o Auto de Infração, para encontrar-se a verdade material fiscal, visto que entendeu que a fiscalização cometeu equívocos, hábil a justificar o cancelamento da exigência fiscal.

Sobre este pedido indefiro de plano, por entender ser desnecessária a remessa dos autos com este objetivo, visto que a matéria de ordem fática e jurídica se encontram claramente materializada no levantamento fiscal. Todas as questões defensivas arguidas pelo impugnante foram devidamente

reavaliadas pelos Autuantes, que inclusive realizaram ajustes no levantamento fiscal reduzindo o *quantum* inicialmente lançado. A prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não ser necessário buscar outras provas para as conclusões acerca da lide.

Dessa forma, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores. Não vislumbro necessidade de avaliação técnica a ser produzida por especialistas. Indefiro, portanto, o pedido de perícia técnica, com fulcro no art. 147, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

O defendente suscitou decadência. Mencionou que os créditos tributários se encontram decaídos, pois ultrapassados mais de 5 anos entre as ocorrências mencionadas na autuação e o momento em que a Companhia foi cientificada do auto de infração (23/12/2022).

Afirmou que as diferenças identificadas pela fiscalização dizem respeito a movimentação de produtos no período entre janeiro/2017 e dezembro/2017, datas quando teria ocorrido o suposto fato gerador do tributo, em relação aos quais, em quase sua inteireza, até o dia 23/12/2022, data em que se considera lançado o tributo através do auto de infração em testilha, já houve o transcurso do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Analisando esta alegação, verifico que o art. 150 do CTN, estabelece que, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º desse mesmo artigo, estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

O entendimento firmado no CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: a autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.

3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. Débito não declarado e não pago: aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

No caso em exame, a exigência fiscal se refere a omissão de receitas apurada pela fiscalização mediante levantamento quantitativo de estoques. O imposto ora exigido, não foi recolhido, nem mesmo, parcialmente. Se a receita foi omitida, por óbvio não foi declarada, logo, nada existe a ser homologado. Assim, aplica-se o disposto no item 05, retromencionado, não havendo pagamentos referentes as infrações apuradas a ser homologados. Assim, a contagem se dá, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter se realizado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Considerando que as infrações possuem fatos geradores do exercício de 2017 e o Autuado foi cientificado do auto de infração em 23/12/2022, resta evidente que não se operou a decadência no presente PAF, como quer o defendente, visto que o prazo para lançamento de ofício só se esgotaria em 31 de dezembro de 2022.

O defendente alegou, que se trata de autuação cuja ocorrência remete à 31/12/2017, sob argumento de se tratar de autuação por exercício fechado, vez que os fatos geradores pretendidos, ocorreram ao longo do exercício de 2017. Afirmou que os demonstrativos respectivos, constantes nas planilhas apresentadas pela própria fiscalização, aludem a eventos ocorridos desde o início de 2017, seguindo ao longo do ano. Disse que o procedimento fiscal se deu para tentar fugir do que estipula o art. 150, § 4º, do CTN expresso, a referenciar a decadência "*a contar da ocorrência do fato gerador*".

Importa registrar, que esta alegação não procede, visto que o lançamento das ocorrências se deram no último dia do exercício, em perfeita consonância com o § 2º, do art. 39, do RPAF/99, *in verbis*:

Art. 39. O Auto de Infração conterà:

(. . .)

§ 2º. Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Dessa forma, não acolho a decadência arguida, estando os créditos aqui exigidos em absoluta consonância com a legislação aplicável.

No mérito, o autuado foi acusado de omissão de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, referente saída de Óleo Diesel AS 500, NCM 27101921, na infração 01 e referente saídas de Óleo Diesel AS 10, NCM 27101921, na infração 02, conforme demonstrativos anexos e notas fiscais eletrônicas escrituradas na EFD, no exercício de 2017.

Sobre a matéria, observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio em um determinado período. Portanto, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque

inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar o imposto devido.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas, as movimentações das quantidades de mercadorias. Neste caso, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis ou apurar se houve pagamento ou desembolso de recursos em relação às entradas de mercadorias, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

O defendente alegou, que as irregularidades ora discutidas, lhe foram imputadas por presunção, hipótese que entende não haveria de ser empregada para subsidiar a presente autuação, pois os fatos reais são diretamente aferíveis, não existindo a alegada diferença de estoque, apontada pelo fisco, portanto descabe a presunção estabelecida no art. 4º, § 4º, IV da Lei Estadual nº 7.014/96-BA.

No caso em tela, examinando a acusação fiscal e os elementos que lhe deram suporte, verifico que esta alegação não possui suporte fático ou jurídico. Ao contrário do que afirma o Autuado, as infrações não estão materializadas por presunção. Os Autuantes não enquadraram o ilícito fiscal detectado, no art. 4º, § 4º, inciso IV, e sim, no art. 2º, inciso I, art. 23-B, da lei 7014/96; art.83, I, do RICMS/BA e art. 4º e 5º da Portaria 445/98.

Ademais, nos termos do art. 4º da Portaria 445/98, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O defendente alegou que as diferenças apontadas pela SEFAZ/BA são decorrentes de faltas e sobras, movimentações internas e degradações realizadas, as quais impactaram os saldos dos estoques, sem que a SEFAZ/BA tenha considerado tais fatos na sua memória de cálculo.

Acrescentou que, também concorreram para as diferenças apuradas, a falta de depuração pela fiscalização, das informações registradas nos livros fiscais, relacionadas a notas fiscais emitidas para atendimento do Convênio ICMS 05/2009, internalizado pelo Estado da Bahia, no artigo 399 do RICMS/BA, operações com suporte em documentos denominados como NF “Mãe”, sem apurar adequadamente, a efetiva saída de mercadorias efetuadas pela PETROBRAS, pois em tais casos, não resultam efetivamente em movimentação de estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, se anulando dentro do estabelecimento.

Para uma melhor compreensão dos fatos ora em discussão, cabe reproduzir, por importante, a contextualização da ação fiscal trazida pelos Autuantes fls. 15/16 deste PAF, que esclarecem, passo a passo e detalhadamente o procedimento fiscal. Assim, explicam que:

Livros e Documentos considerados: Utilizados os livros RCPE da RLAM na rubrica Produzido para registro mensal das Entradas e Saídas da produção por produto, Registro de Inventários da RLAM e Centralizadas para alocação dos Estoques Iniciais e Finais por produto, destacando que para os Estoque Iniciais e Finais foram consideradas todas as rubricas dos produtos a saber: Produzido, TRF_Produzido, TRF_Importado e Compra Nacional (quando houve), e a EFD da RLAM para computo de todas as notas fiscais de Entradas e Saídas por produto selecionado.

Algumas peculiaridades observadas da operacionalidade e escrituração fiscal da RLAM:

1 - São efetuadas movimentações de remessas para armazenagem e retornos simbólicos listadas no demonstrativo, que serviram de parâmetro para observação da produção, mas não foram incluídas como Entrada ou Saída definitivas de produto;

2 - As transferências para as empresas centralizadas da RLAM efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos.

3 - As saídas sob o CFOP 5949 para as empresas centralizadas da RLAM correspondem às entradas sob o CFOP 1949 na EFD, salvo algumas divergências encontradas em notas fiscais saídas (5949) em determinado exercício que foram correspondidas no CFOP 1949 em exercício posterior, nesse caso foram retiradas as NFs de CFOP 1949 e mantidas as da CFOP 5949, que representavam a efetiva saída física.

A quase totalidade das saídas CFOP 5949 são acobertadas pelo Convênio 05 de 03.04.2009 que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder à empresa Petróleo Brasileiro S.A., Regime Especial, para emissão de nota fiscal nas operações de transferência e destinadas a comercialização, inclusive aquelas sem destinatário certo, com petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, biocombustíveis e seus derivados, e outros produtos comercializáveis a granel, no transporte efetuado através de navegação de cabotagem, fluvial ou lacustre. A Petrobrás terá o prazo de até 24 (vinte e quatro) horas contadas a partir da saída do navio, para emissão da nota fiscal correspondente ao carregamento. Apesar dessas notas efetivamente não representarem uma transmissão de propriedade, estas foram incluídas no levantamento juntamente com o CFOP 1949, cujo resultado da operação correta é nulo, para efeito de confronto com as notas constantes da EFD.

4 - Com explicações obtidas com a RLAM em reunião com integrantes da produção, verificamos que esta efetua operações de Entradas e Saídas por Degradações, que consistem em transformações por uma degradação total e mais eficaz dos hidrocarbonetos proporcionando seu melhor aproveitamento em outros produtos. De posse dessas informações verificamos que ocorrem degradações em todos os produtos, conforme relatório de Degradações enviado.

Desse modo, conforme informado, como as Entradas por Degradações são efetuadas no RCPE, entendendo que as entradas por Degradação da rubrica Produzido na RLAM se incorporam à produção e tem suas saídas registradas por emissão de notas fiscais, passamos a utilizar as entradas por Degradações de outras rubricas e em todas as empresas centralizadas e as saídas por Degradações Totais no levantamento de estoques, mesmo não constando da EFD, para todas as empresas incluídas as centralizadas e em todas as rubricas, por não haver emissão de notas fiscais, mas que afetam as movimentações dos produtos em análise.

5 - Similarmente surgiu a figura das Misturas que segundo a RLAM o termo "mistura" expressa os volumes dos produtos que sofreram a degradação "a partir de (entradas) ou enviado para (saídas)", dos variados produtos intermediários, não acabados e/ou acabados, os quais estão relacionados a formulação dos combustíveis (produtos acabados) os quais serão Comercializados.

Do mesmo modo que as degradações, conforme informado, como as Entradas são efetuadas no RCPE, entendendo que as entradas se incorporam à produção e tem suas saídas registradas por emissão de notas fiscais, passamos a utilizar as saídas por Misturas no levantamento de estoques, mesmo não constando da EFD, para todas as empresas, incluídas as centralizadas e em todas as rubricas, por não haver emissão de notas fiscais, mas que afetam as movimentações dos produtos em análise. No entanto, no exercício fiscalizado as operações por Mistura só ocorreram na RLAM.

6 - Em reunião, a RLAM informou que as Faltas e Sobras eram lançadas diariamente e apresentou a totalização desses dados de Faltas e Sobras na Carta de Atendimento, em todas as empresas, incluindo as centralizadas e em todas as rubricas. Para o levantamento quantitativo calculamos as Faltas e Sobras Máximas aplicáveis de acordo com a Portaria 18/2017 e efetuamos os ajustes, na forma determinada na referida Portaria. Do mesmo modo que as Degradações e Misturas, as sobras foram incorporadas à Produção e as faltas máximas (permitidas), mesmo não constando da EFD lançamos nos cálculos, por não

haver emissão de notas fiscais, no exercício, mas que afetam as movimentações dos produtos.

IV – Cálculos Efetuados

O roteiro objetiva a apuração do estoque final por produto selecionado, posterior confrontação com o Registro de Inventário, para apuração ou não de possíveis diferenças.

Fórmula Geral: Estoque Final = Estoque Inicial + Produção + Entradas – Saídas

Fórmula Utilizada: Estoque Final = Estoque Inicial (RI todos) + Produção (RCPE+Degradações+Misturas+Sobras) – Saídas por Mistura (Totais) + Entradas por Degradação Outras – Saídas por Degradações (Totais) + Entradas (NF EFD) – Saídas (NF EFD) – Faltas Máximas.

Entradas: CFOPs todos, exceto retornos simbólicos de armazenagem, e os que registraram perdas e sobras que são registrados diariamente no RCPE e para atendimento à Portaria nº 18 de 24.01.2017, são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

Saídas: CFOPs todos, exceto remessas simbólicas de armazenagens, excluídos os custos de dutovia quando houve, e os que registraram perdas e sobras que são registrados diariamente no RCPE, e para atendimento à Portaria nº 18 de 24.01.2017 são emitidas as notas fiscais em fevereiro do exercício seguinte.

V - Resultado

Observou-se Omissão de Saídas para a totalidade dos produtos. Verificou-se também que no site da ANP as produções informadas dos produtos não correspondiam às registradas no RCPE.

Cabe ressaltar, que o demonstrativo inicial foi encaminhado a RLAM com essas observações e solicitado os valores reais de produção através de mapas ou comprovantes hábeis. A RLAM nos enviou Cartas de Atendimento conforme planilha anexa aos demonstrativos.

Examinando os demonstrativos que embasam a autuação, e da leitura da retromencionada exposição do detalhamento da ação fiscal, verifico que não fazem sentido as alegações defensivas, considerando que a apuração do imposto se deu em absoluta conformidade com as regras do Convênio ICMS 05/2009, portanto em consonância com o art. 399 do RICMS/BA e com os ditames da Portaria nº 18 de 24.01.2017.

O defendente insistiu, que no levantamento fiscal haveria inconsistências nas quantidades em relação a seus registros, de Entradas produção (Mistura), Entradas (Degradação) e na falta dos Estoques registrada no LRCPE. Reiterou que as Entradas do Convênio ICMS 05/2009 não movimentam os estoques, uma vez que existe uma entrada e uma saída no mesmo valor, resultando em movimentação nula dentro do estabelecimento.

Em sede de informação fiscal os Autuantes explicaram, que com relação as Entradas produção (Mistura), os valores lançados são aqueles registrados mensalmente em seu livro Controle de Produção e Estoques – LRCPE, que contemplam o produto do refino, as Entradas por mistura, degradações e sobras. Quanto a alegada inconsistência das Entradas (degradação), o valor apurado também foi registrado pelo contribuinte no seu LRCPE, exceto os que entraram em outras rubricas e nas empresas centralizadas, montante considerado à parte. No que tange as faltas de Estoques, informaram que as sobras e faltas foram calculadas obedecendo fielmente ao disposto na portaria nº 18/2017, e como foram lançadas pelo Autuado individualmente durante o exercício, assim foram tratadas. As sobras ficaram adicionadas à produção e foram objeto de saídas ao longo do exercício, portanto foram tratadas separadamente.

O defendente afirmou também, que com relação às Entradas no CFOP 1659, ocorreram registros de notas fiscais de forma extemporânea, gerando desequilíbrio nas movimentações dos estoques.

Sobre esta alegação, observo não haver a necessária comprovação nos autos. Conforme afirmaram os Autuantes, a planilha anexada pela defesa apontando a citada diferença, não detalha qual nota fiscal foi lançada de forma extemporânea. Ademais, lembrou que a SEFAZ reconhece para as entradas de CFOP 1659, igual valor para as Saídas CFOP 5658/5659. Nesse caso, questiona se o Autuado, também teria lançado documentos fiscais de saídas extemporaneamente.

No que diz respeito à infração 02, o defendente aduziu questões, nos mesmos moldes daquelas aduzidas para a infração 01, matérias devidamente apreciadas.

Especificamente, para esta infração, o Autuado afirmou, que considerando a diferença positiva de 48.242,349 M20 e a negativa de 45,351 M20 com resultado de 48.196,998 M20, diz que o Fisco contabilizou a mais do que as Entradas efetivamente ocorridas, e correspondem aos valores tomados em duplicidade pela SEFAZ/BA, uma vez que eles já estavam contemplados no montante de 1.581.123,305 M20, informados anteriormente.

Sobre esta alegação, os Autuantes informaram ser parcialmente procedente, ante os valores do CFOP 1411 que representam devoluções em parte, de notas fiscais emitidas do CFOP 5652. Como estas foram lançadas como Entradas no LRCPE, fazendo parte do total das Entradas deveriam ser acrescidas como notas fiscais e estornadas para rastreamento dos documentos fiscais. Desse modo, explicaram ter feito o *Demonstrativo de Movimentação de Diesel RCPE 2017*, estornando o valor de 380,400 M20 correspondente às devoluções do CFOP 1411 e o novo valor da infração é R\$ 13.506,718,96.

O defendente alegou também, que a SEFAZ/BA considerou Saídas registradas no montante de 414.562,805 M20, referente a operação de Custo Dutoviário. Disse ter explicado à fiscalização, que as operações destes custos, não geram movimentação de estoques.

Na informação fiscal, os Autuantes esclareceram que o Custo Dutoviário foi incluído, devido a necessidade de informar a parte das notas de CFOP 5949 que se referiam ao Custo de Dutovia. Assim, fechou os lançamentos dos CFOP 1949 x 5949, com os ajustes devidos, dentro do conceito de rastreamento de todas as notas fiscais, mas não influenciaram no levantamento, pois os seus valores não foram considerados conforme se verifica no demonstrativo que serve de base a autuação.

O defendente argumentou, além disso, haver situações em que não era mesmo devido o recolhimento o ICMS, em função de se tratar de transferências de bens entre estabelecimentos da Petrobrás (infensa à cobrança de acordo com o consolidado na Súmula 166 e também, remessas interestaduais de combustível derivado de petróleo (infensa à cobrança do imposto).

Sobre esta alegação, os Autuantes também esclareceram que as transferências para as empresas centralizadas da RLAM, efetuadas sob o CFOP 5658 e 5659, correspondem as Entradas do CFOP 1659 na EFD e foram consideradas nos cálculos. Demonstram que o resultado destes lançamentos, obviamente, é nulo, e tais registros foram necessários, apenas para o rastreamento de todas as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento.

Neste cenário, considerando o levantamento fiscal, juntamente aos demais elementos que compõem o presente PAF, acolho as conclusões dos Autuantes, visto que realizados em perfeita consonância com a legislação tributária de regência. Neste caso, a infração 01 é integralmente procedente e a infração 02 subsiste parcialmente, conforme demonstrativo ajustado fls.153/155, no valor de R\$ 13.506.718,96.

As infrações 03 e 04 tratam de falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto relativo a operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, no exercício de 2017, referentes saídas de Óleo Diesel AS 500, NCM 27101921, **infração 03** e de Óleo Diesel AS 10, NCM 27101921, **infração 04**.

Estas infrações serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização desses itens foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa.

Sobre a matéria, assim estabelece o disposto no art. 8º inciso II, da Lei 7014/96, *in verbis*:

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:

(. . .)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

A Autuada alegou que as infrações 03 e 04 referem-se às mesmas movimentações das infrações 01 e 02, em que a SEFAZ/BA cobra da Companhia, o ICMS na condição de substituto tributário através do MVA, face a uma diferença que nunca existiu, por não haver as diferenças de estoques apontadas pela fiscalização.

Sobre estas operações o defendente repetiu as alegações trazidas para rebater as infrações 01 e 02 já apreciadas neste voto. No entanto, no que diz respeito a Infração 04, como os Autuantes realizaram ajustes na infração 02, com o estorno do valor das Entradas correspondente ao CFOP 1411, também houve alteração do valor do ICMS-ST, que passou de R\$ 4.389.867,75 para R\$ 4.328.408,01.

Desse modo, acato também esta conclusão da autuação, com a retificação do cálculo da infração, conforme demonstrativo nas planilhas Resumo (2) e, Produzido (2), fls. 153/155. Sendo assim, a infração 03 é procedente e a infração 04 subsiste parcialmente.

No que tange às decisões emanadas dos Tribunais Superiores favoráveis ao entendimento esposado pelo defendente, importante registrar, que os acórdãos judiciais citados não têm efeito vinculante para a Administração Pública Estadual, visto que foram proferidos em ações ou Recursos de controle difuso da legalidade ou da constitucionalidade das normas que regem o ICMS.

Quanto as respeitáveis lições de ilustres juristas trazidas pelo defendente, saliento que as razões de ordem jurídicas aduzidas e os paradigmas apresentados, não vinculam as decisões desse órgão Julgador, dizem respeito a decisões prolatadas em outros Estados ou se referem a situações fáticas diversas do caso presente.

Nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (01 a 04), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria. Acato as informações apresentadas pelos Autuantes e concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível (Infrações 01 e 02).
- b) É devido também, o imposto pela falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto relativo a operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (Infrações 03 e 04), conforme art. 8º, inciso II, da Lei 7014/96.

Por fim, o defendente argumentou que a multa imputada em relação às infrações 01, 02, no percentual de 100% do valor principal, possui clara natureza confiscatória, afrontando, por inconstitucionalidade direta, dispositivo constitucional pétreo, garantia do contribuinte em face de investidas do Fisco, enquanto limitação ao poder de tributar.

Disse que foi referenciado pelo STF, em sede de repercussão geral, onde a multa moratória é considerada lícita quando no patamar de 20% em referência ao valor do tributo supostamente devido. Afirmou que, também sob a esfera legal, a multa aplicada denota a sua flagrante ilegalidade, para além daquela em relação às infrações 01 e 02, no patamar de 100%, também em relação à multa imputada nas infrações 03 e 04, no patamar de 60%, haja vista que, por disposição legal, eles não são devidos, no caso concreto. Requer sejam fulminadas as penalidades que lhe foram imputadas.

A multa sugerida pela Fiscalização está corretamente tipificada, estando previstas no inciso III, alínea “g” e inciso II, alínea “e”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária (art. 167, I, RPAF/99). Ademais, a multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao argumento relacionado à constitucionalidade da exigência fiscal, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar integralmente o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos termos apurados pelos Autuantes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0006/22-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 177.223.208,97**, acrescido da multa de 100%, sobre R\$ 146.395.310,03 e 60% sobre R\$ 30.827.898,94, previstas no inciso III, alínea “g” e inciso II, alínea “e”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR