

A. I. Nº - 269138.0015/23-7  
AUTUADO - NOVO FLECHA POSTO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 29/11/2023

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0232-04/23-VD**

**EMENTA.** ICMS: 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso, não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Acusação subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DESUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Não acolhidas as arguições de nulidade. Não acatado o pedido de decadência. Retificada a multa da infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência foi expedido em 22/05/2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.330.329,72, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 – 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 1.320.844,75, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Infração 02 – 004.007.002 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária escrituração apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 9.484,97 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de sua Representante Legal, ingressou com Impugnação ao

lançamento, fls. 44 a 89, e preliminarmente, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da presente petição, tudo em razão da celeridade processual.

Transcreve o teor das infrações e afirma que, apesar do louvável esforço despendido na lavratura do auto de infração em apreço, sua ação fiscal não merece prosperar, uma vez que:

1. Decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício referente ao período de janeiro a março de 2018;
2. Contraria a prova dos autos;
3. Vai de encontro as decisões do próprio CONSEF/BA;
4. Não ocorre o fato gerador do ICMS, conforme atestam as decisões do TJ-BA, TJ-PE, TJ-PB, DO STJ-E.

Nesse sentido, não merece prosperar o referido auto de infração, a fim de evitar que a decisão judicial, que venha condenar o Estado da Bahia no resarcimento das custas e no pagamento dos honorários advocatícios a ser apurado nos termos do § 3º, do art. 85, do CPC/2015, o que trará prejuízos aos cofres públicos do Estado da Bahia em face da sucumbência. Daí porque a respeitável Junta, ao decidir sobre lavratura do auto de infração em apreço, nunca deverá resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto a real existência do fato gerador, conforme passou a mencionar.

Transcreve o teor do art. 2º do RPAF/BA e assevera que o mesmo informa a nobre intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal.

Acrescenta que o Código Tributário Nacional, Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Fala sobre a função fiscal e diz que a mesma está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal. Nesse sentido, não podem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público. É por isso que o caso “*sub examine*”, devido aos vícios que possui, levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

Em seguida afirma que a empresa autuada tomou ciência do referido auto de infração, em 24 de maio de 2023, conforme consta no próprio site da SEFAZ/BA. Portanto, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional). Nessa senda, a autoridade fiscal inobservou que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício referente ao período de janeiro a março de 2018.

Acrescenta que nessa vertente, o CONSEF vem decidindo reiteradamente, conforme ementas que transcreveu. Conclui que se apresenta transcorrido o prazo de cinco anos, contados a partir do fato gerador da obrigação tributária, assim, encontra-se extinto o direito do Estado da Bahia de constituir, por meio de Auto de Infração, valores apurados entre os meses supracitados, operando-se, portanto, a decadência e extinção do crédito tributário.

Abre tópico denominado” Da comprovação do não cometimento da infração, conforme se verifica nos livros de movimentação de combustíveis – LMC, em anexo (Doc. 04)”, afirmando que nas acusações 01 e 02, a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos.

Dessa forma, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez a infração.

Prova de tal assertiva, verifica-se, no mês de janeiro de 2019, onde a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 5.312,477 litros de ETANOL, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura do bico 002 totalizava 6.462,902 litros de ETANOL, foi adquirido 14.000,000 litros de ETANOL, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 54090 (14.000,000) e 54168 (5.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês de janeiro de 2019 (Doc. 04), totalizando 25.462,902 litros de ETANOL.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2019 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento do bico 002 no total de 432.615,867 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2019, o estoque de abertura do bico 002 de 418.181,817, resultou na saída de 14.434,05 (432.615,867 - 418.181,817) litros de **ETANOL**. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 5.312,477 litros de ETANOL, uma vez que o total de entrada de 25.462,902 litros de ETANOL é superior a 20.753,05 litros de ETANOL que corresponde a saída de 14.434,05 mais fechamento físico 6.319,000 litros de ETANOL.

No mês de janeiro de 2019, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 5.132,477 litros de GASOLINA COMUM, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura dos bicos 001 e 003, totalizava 3.407,394 litros de GASOLINA COMUM, foi adquirido 12.000,000 litros de GASOLINA COMUM, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 54029 (12.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês janeiro de 2019 (Doc. 04), o total de 15.407,394 litros de GASOLINA COMUM.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2019 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento dos bicos 001 e 003 no total de 1.025.558,988 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2019, o estoque de abertura dos bicos 001 e 003 de 1.013.343,679 litros, resultou na saída de 12.215,309 (1.025.558,988 - 1.013.343,679) litros de GASOLINA COMUM. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 5.132,477 litros de GASOLINA COMUM, uma vez que o total de entrada de 15.407,394 litros de GASOLINA COMUM é superior a 15.283,309 litros de GASOLINA COMUM que corresponde a saída de 12.215,309 mais fechamento físico 3.068,000 litros de GASOLINA COMUM.

No mês de janeiro de 2019, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 544,758 litros de GASOLINA ADITIVADA, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura totalizava 5.200,005 litros de GASOLINA ADITIVADA, foi adquirido 10.000,000 litros de GASOLINA ADITIVADA, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 54029 (5.000,000), 54089 (5.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês de janeiro de 2019 (Doc. 04), o total de 15.200,005 litros de GASOLINA ADITIVADA.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2019 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento do bico 004 no total de 261.640,584 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2019, o estoque de abertura do bico 004 de 251.700,543 litros, resultou na saída de 9.940,041 (261.640,584 - 251.700,543) litros de GASOLINA ADITIVADA. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 544,758 litros de GASOLINA ADITIVADA, uma vez que o total de entrada de 15.200,005 litros de GASOLINA ADITIVADA é superior a 15.176,026 litros de GASOLINA ADITIVADA que corresponde a saída de 9.940,041 mais fechamento físico 5.235,985 litros de GASOLINA ADITIVADA.

No mês de janeiro de 2019, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 107,746

litros de OLEO DIESEL BS 10, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura dos bicos 005 e 006, totalizava 5.363,200 litros de OLEO DIESEL BS 10, foi adquirido 4.000,000 litros de OLEO DIESEL BS 10, mediante notas fiscais de entrada de entrada n°s 54029 (4.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês de janeiro de 2019 (Doc. 04), o total de 9.363,200 litros de OLEO DIESEL BS 10.

O LMC do dia 31 de janeiro de 2019 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento dos bicos 005 e 006 no total de 965.192,158 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2019, o estoque de abertura dos bicos 005 e 006 de 961.125,947 litros, resultou na saída de 4.066,211 (965.192,158 - 961.125,947) litros de OLEO DIESEL BS 10. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 107,746 litros de OLEO DIESEL BS 10, uma vez que o total de entrada de 9.363,200 litros de OLEO DIESEL BS 10 é superior a 9.407,236 litros de OLEO DIESEL BS 10 que corresponde a saída de 4.066,211 mais fechamento físico 5.341,025 litros de OLEO DIESEL BS 10.

Ocorre que o limite de ganho do mês foi de 1.721,611584 que é a multiplicação do total de entrada de 9.363,200 litros x 0,18387 (índice permitido pela ANP). Assim sendo, o limite de ganho de 1.721,611584 é superior a omissão de entrada encontrada de 107,746 litros de OLEO DIESEL BS 10.

No mês de janeiro de 2019, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 329,330 litros de OLEO DIESEL B S500, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2019 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura dos bicos 007, 008, 009 e 010 totalizava 4.869,699 litros de OLEO DIESEL B S500, foi adquirido 5.000,000 litros de OLEO DIESEL B S500, mediante notas fiscais de entrada de entrada nº 54029 (5.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês de janeiro de 2019 (Doc. 04), totalizando 9.869,699 litros de OLEO DIESEL B S500.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2019 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento dos bicos 007, 008, 009 e 010 no total de 317.927,187 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2019, o estoque de abertura dos bicos 007, 008, 009 e 010 de 314.087,184, resultou na saída de 3.840,003 (317.927,187 - 314.087,184) litros de OLEO DIESEL B S500. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 329,330 litros de OLEO DIESEL B S500, uma vez que o total de entrada de 9.869,699 litros de OLEO DIESEL B S500 é superior a 9.737,003 litros de OLEO DIESEL B S500 que corresponde a saída de 3.840,003 mais fechamento físico 5.897,000 litros de OLEO DIESEL B S500.

Situação que se repete, no exercício de 2021 como passa a expor:

Por fim, quanto ao exercício de 2022, vejamos:

No mês de outubro de 2022, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 2.949,769 litros de GASOLINA ADITIVADA, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de outubro de 2022 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura do bico 004 totalizava 5.747,646 litros de GASOLINA ADITIVADA, foi adquirido 10.000,000 litros de GASOLINA ADITIVADA, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 1271404 (10.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês de outubro de 2022 (Doc. 04), totalizando 15.747,646 litros de GASOLINA ADITIVADA.

Ocorre que o LMC do dia 31 de outubro de 2022 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento do bico 004 no total de 563.218,250 e como tinha apresentado no dia 01 de outubro de 2022, o estoque de abertura do bico 004 de 557.875,329, resultou na saída de 5.342,921 (563.218,250 - 557.875,329) litros de GASOLINA ADITIVADA no bico 004. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 2.949,769 litros de GASOLINA ADITIVADA, uma vez que o total de entrada de 15.747,646 litros de GASOLINA ADITIVADA é superior a 8.787,646 litros de ETANOL que corresponde a saída de 5.342,921 mais fechamento físico 3.444,725 litros de ETANOL.

No mês de janeiro de 2022, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 4.986,986 de ETANOL HIDRATADO COMUM, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2022 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura do bico 002, totalizava 5.435,104 litros

de ETANOL HIDRATADO COMUM, foi adquirido 27.000,000 litros de ETANOL HIDRATADO COMUM, mediante notas fiscais de entrada nºs 25351 (10.000,000), nº 25741(5.000,000), nº 25761(6.000,000) e nº 59399 (6.000,00) constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês janeiro de 2022 (Doc. 04), o total de 32.435,104 litros de ETANOL HIDRATADO COMUM.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2022 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento do bico 002 no total de 689.024,826 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2021, o estoque de abertura do bico 002 de 674.997,234 litros, resultou na saída de 14.027,592 (689.024,826 - 674.997,234) litros de ETANOL HIDRATADO COMUM. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 4.986,986 litros de ETANOL HIDRATADO COMUM, uma vez que o total de entrada de 32.435,104 litros de ETANOL HIDRATADO COMUM é superior a 31.495,104 litros de ETANOL HIDRATADO COMUM que corresponde a saída de 14.027,592 mais fechamento físico 17.467,512 (LMC) litros de ETANOL HIDRATADO COMUM.

No mês de fevereiro de 2022, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 9.921,270 litros de ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de fevereiro de 2022 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura dos bicos 007, 008, 009 e 010, totalizava 17.510,000 litros de ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM, foi adquirido 44.000,000 litros de ÓLEO DIESEL B S500 - COMUM, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 25979 (10.000,000), 26217 (4.000,000), 59435 (20.000,000) e 26565 (10.000,000) constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês fevereiro de 2022 (Doc. 04), o total de 61.510,000 litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM.

Ocorre que o LMC do dia 28 de fevereiro de 2022 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento dos bicos 007, 008, 009 e 010 no total de 1.005.389,364 e como tinha apresentado no dia 01 de fevereiro de 2022, o estoque de abertura dos bicos 007, 008, 009 e 010 de 962.988,457 litros, resultaram na saída de 42.400,907 (1.005.389,364 - 962.988,457) litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 9.921,270 litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM, uma vez que o total de entrada de 61.510,000 litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM é superior a 57.652,983 litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM que corresponde a saída de 42.400,907 mais fechamento físico 15.252,076 (LMC) litros de ÓLEO DIESEL B S500 – COMUM.

No mês de janeiro de 2022, a fiscalização aponta em seu demonstrativo fiscal, a entrada de 9.797,368 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM, sem nota fiscal. Entretanto, como se vê no LMC do dia 01 de janeiro de 2022 (Doc. 04), o estoque inicial de abertura dos bicos 005 e 006, totalizavam 12.061,297 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM, foi adquirido 170.061,297 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM, mediante notas fiscais de entrada de entrada nºs 25009 (12.000,000), 25030 (10.000,000), 25031 (10.000,000), 59316 (6.000,000), 59317 (6.000,000), 59318 (10.000,000), 59319 (4.000,000), 59327 (6.000,000), 59328 (6.000,000), 59329 (15.000,000), 25351 (12.000,000), 25352 (10.000,000), 25741 (15.000,000), 25761 (21.000,000) e 25979 (15.000,000), constantes do LMC (Doc. 04) e livros de entrada (Doc. 05), durante o mês janeiro de 2022 (Doc. 04), o total de 182.122,594 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM.

Ocorre que o LMC do dia 31 de janeiro de 2022 (Doc. 04), apresentou estoque de fechamento dos bicos 005 e 006 no total de 1.765.762,077 e como tinha apresentado no dia 01 de janeiro de 2022, o estoque de abertura dos bicos 005 e 006 de 1.626.684,152 litros, resultou na saída de 139.077,925 (1.765.762,077 - 1.626.684,152) litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM. Portanto, não ocorreu a presunção do autuante de que houve omissão de entrada de 9.797,368 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM, uma vez que o total de entrada de 182.122,594 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM é superior a 165.141,297 litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM que corresponde a saída de 139.077,925 mais fechamento físico 26.063,372 (LMC) litros de ÓLEO DIESEL B S10 - COMUM.

Desse modo, fica comprovado nos exemplos acima citados e nos livros de movimentação de combustíveis – LMC (Doc. 04) e livros de entrada da empresa autuada (Doc. 05), que não ocorreu a presunção do autuante de que a autuada deu entrada de combustíveis sem notas fiscais.

Nesse sentido, é necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. Nessa toada, não pode a fiscalização com base apenas nos registros de ganhos, acusar a autuada de ter dado ingresso de mercadorias sem documentos fiscais.

Afirma que tal assertiva é feita porque, ao elaborar o levantamento quantitativo de entrada de mercadorias, baseado no LMC, deixou de considerar diversas notas fiscais de entrada, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”. Vale dizer, se antes de elaborar o demonstrativo de estoque, solicitasse a correção do LMC ou a apresentação da escrita fiscal ou até mesmo as notas fiscais de entrada que ocasionou a suposta omissão de entrada, não teria imputado as infrações em comento.

Conclui-se, então, que a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência em comento e assim, tendo em vista a prova da improcedência da acusação, requer seja totalmente cancelado o presente lançamento, consoante entendimento consolidado por este Órgão Julgador, conforme ementas que copiou.

Neste sentido, por ser o Direito Tributário regido pelo Princípio da Legalidade, não pode prosperar a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis tendo em vista que a autuada elide a presunção dos autuantes ao apresentar as provas da improcedência da acusação como prevê o artigo 4º § 4º da Lei 7014/96.

Em seguida passou a afirmar que a fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. Isto porque o autuante presumiu a ocorrência de entradas de mercadorias no estabelecimento sem documento fiscal, não foi acompanhada nos autos de uma prova sequer das graves ocorrências aventadas, caracterizando tais hipóteses como possíveis ocorrências de fraude ou adulterações.

Ocorre que o roteiro aplicado pela fiscalização para apuração dos valores constantes nos levantamentos não consta previsto em nenhum normativo legal ou administrativo de Secretaria da Fazenda. Dessa forma, a autuação não encontra suporte em fatos que comprovadamente ocorreram, e, portanto, não foi corretamente aplicada, importando o trabalho fiscal em visível violação aos princípios básicos do processo administrativo fiscal.

É cediço que os fatos geradores do ICMS só podem ser constatados após a verificação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, posto que as relações jurídico-tributárias devem observar os critérios de segurança e certeza, sendo ilegítimo os lançamentos tributários fundamentados em suposições. Ou seja, devem ser sempre homenageados os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Salienta que somente há incidência do tributo sobre fatos reais, sendo necessária a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual a fiscalização tem obrigatoriamente que demonstrar de forma irrefutável a ocorrência dos fatos tributáveis, em observância ao princípio da verdade material.

Lembra que a presunção, requer que o chamado fato conhecido ou fato base, seja de comprovada ocorrência consubstanciado em prova, de modo a presumir a existência do fato provável ou fato presumido. Ocorre que o autuante não apresenta prova que sustente o fato base, posto que apesar de constatada a ocorrência dos ganhos de combustível, a entrada no estabelecimento de mercadorias sem documento fiscal, que seria o fato presumido, está baseada em suposições e não em fatos que comprovadamente tenham ocorrido.

Em seu socorro transcreve trecho do voto de lavra do I. Julgador Valtércio Serpa Júnior, no julgamento do auto de infração nº 207103.0001/14-5 – Acórdão JJF nº 0214-04/15.

Arremata que a infração imputada ao sujeito passivo não está caracterizada, pois não há prova das ocorrências aduzidas pelo autuante que possa concluir que efetivamente ocorreu a entrada de mercadorias no estabelecimento, muito menos, que tenham ocorrido fraudes ou adulterações.

Desse modo, não há como negar que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar o imposto por presunção, não ficou comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99 no art. 18, inc. IV, alínea “a”.

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

Lembra que o Regulamento do ICMS, atualmente vigente, estipula no art. 305 as regras a serem observadas na apuração do imposto em períodos mensais. Portanto, a regra geral é que a apuração do ICMS seja procedida mensalmente.

O RPAF/99 no § 2º do art. 39 autoriza apenas duas formas de lançamento: mensal ou no último mês do período fiscalizado. Como se vê o auto de infração não atende ao que estabelece a legislação tributária e, por conseguinte, ao lançar o ICMS exigido diariamente, contraria a legislação. Nesse sentido, são as decisões do CONSEF, conforme ementas que copiou.

Destaca que o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Tudo porque a Portaria 445/2019, fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS.

Ocorre que a Portaria 445/2019, por ser ato infracional, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao princípio da legalidade. Nesse sentido, não pode o autuante, fundamentado em tal Portaria, exigir o pagamento de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem o fato gerador explicitado no artigo 12 da Lei Complementar 87/1996 e o fenômeno da dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS. Isso porque não se pode confundir o fenômeno físico com a natureza jurídica das coisas.

Frisa que o ganho de combustível decorrente na variação de temperatura ambiente não se encontra entre as situações de incidência do ICMS previstas no art. 2º da Lei Complementar 87/96 (art. 1º da Lei 11.408/96) e nem sequer se configura uma circulação de mercadoria (a dilatação volumétrica de combustível ou o ganho de volume não é decorrente de transferência de titularidade e sim da variação de temperatura ambiente).

*Desse modo, o fato de haver, em determinados momentos, sobra de combustível oriunda da dilatação volumétrica deste acarretada pela variação positiva da temperatura não configura fato gerador de ICMS, pois, não houve a efetiva comercialização do produto.* Não se pode falar, portanto, em novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova operação tributável, ou seja, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão natural de uma mercadoria volátil por natureza.

Neste sentido copia inúmeras decisões de alguns Tribunais de Justiça de diversos estados, para em seguida frisar que estudos comprovam que os combustíveis possuem uma hipersensibilidade a temperatura, porquanto comercializado em volume, e não em massa, estão sujeitos a variações volumétricas, não só negativas (por conta da alegada evaporação), mas também positivas (como, por dilatação).

Por todo exposto, não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.

Deste modo, não se pode falar, portanto, em novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova operação tributável, ou seja, de nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão natural de uma mercadoria volátil por natureza, e por via de consequência, ao cobrar o imposto por presunção, não fica comprovado nos autos os fatos que poderiam sustentar a presunção, contaminando todo o processo por vício insanável, levando a autuação para o terreno de insegurança quanto ao valor a ser cobrado, caracterizando, pois, hipótese de nulidade contemplada no RPAF/99 no art. 18, inc. IV, alínea “a”.

Ao final solicitou que se decrete a NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, e se assim não entender REQUER, a IMPROCEDÊNCIA da ação fiscal em tela, por ser de direito e da mais LÍDIMA JUSTIÇA.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 605 a 608 dizendo que a empresa impugnante ataca a autuação em quatro pontos:

- a. a ocorrência da decadência dos valores cobrados de janeiro a maio de 2018;
- b. a alegação do não cometimento da infração, conforme levantamento mensal dos volumes de combustíveis movimentados que apresenta;
- c. a não ocorrência do fato gerador do ICMS, pois, acredita que foram cobrados volumes decorrentes de dilatação térmica;
- d. e o CONSEF teria entendimento consolidado contrário à autuação.

Após dizer que antes mesmo de tratar da decadência, esclarece que as autuações não se basearam em variações volumétricas decorrentes de dilatação térmica como alegado.

De fato, os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

O STJ (AREsp 1688666), esclarece o assunto:

*A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da “expansão” do volume, porque a massa é a mesma.*

Ocorre que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710.

Como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). Sendo assim, utilizando os valores da tabela que copiou, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Frisa que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Fica patente, assim, que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos

revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748).

Agora, foi demonstrado na autuação que, em diversas ocasiões, o estoque final medido pela impugnante foi maior que o volume escritural disponível para comercialização, o que gerou ajustes de ganhos anotados na sua EFD com um valor superior ao limite imposto pela Sefaz Bahia de 1,8387%.

Esses ganhos, excluída a possibilidade de erro nas anotações do contribuinte, não podem advir de dilatação térmica, evaporação, imprecisão dos instrumentos de medição ou qualquer outro fato relacionado à regular movimentação de combustíveis porque existem limitações tanto dos equipamentos (Port. INMETRO 23/85, ABNT NBR 13781, ABNT NBR 13787, ABNT NBR 13312, ABNT NBR 13784, dentre outras), como dos próprios combustíveis, cujas propriedades físicas variam dentro de parâmetros determinados pelos órgãos de controle (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970, Port. MTIC 27/59).

Então, como Sherlock Holmes ensinou ao Dr. Watson em “O Signo dos Quatro”, “quando você tiver eliminado o impossível, seja lá o que tenha restado, por mais improvável que seja, deve ser a verdade”. Da mesma forma, não demonstrada a existência de erro nos valores escriturados e eliminada a hipótese impossível de os combustíveis comercializados dilatarem além do limite de 1,8387% imposto pela Sefaz Bahia, que é mais de três vezes superior ao limite da própria ANP, a verdade é revelada: houve despejo de combustível no tanque sem o registro da sua entrada, pois o combustível encontrado no tanque, conforme as medições feitas pelo próprio posto, não surgiu do nada.

Afirma que no controle da movimentação de combustíveis feito pelo posto revendedor, essas entradas, ainda que sem documentação fiscal, deveriam ter sido registradas no campo VOL\_ENTR, mas, foram anotadas como VAL\_AJ\_GANHO. Por quê? Porque os volumes derivados de dilatação térmica não estão sujeitos à cobrança de ICMS - como já decidido inúmeras vezes por diversos tribunais. Portanto, a anotação das entradas sem documentação fiscal como VAL\_AJ\_GANHO evidencia a intenção de escamotear esses volumes como ganhos volumétricos decorrentes de dilatação térmica.

Assim, houve evidente “má-fé do agente, significando que age com conhecimento e vontade” e sua conduta se mostrando revestida “de aptidão para enganar, para induzir o fisco a erro”. Isso evidencia a presença do dolo - como ensinam Bittencourt e Monteiro em “Crimes Contra a Ordem Tributária”. Destarte, mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

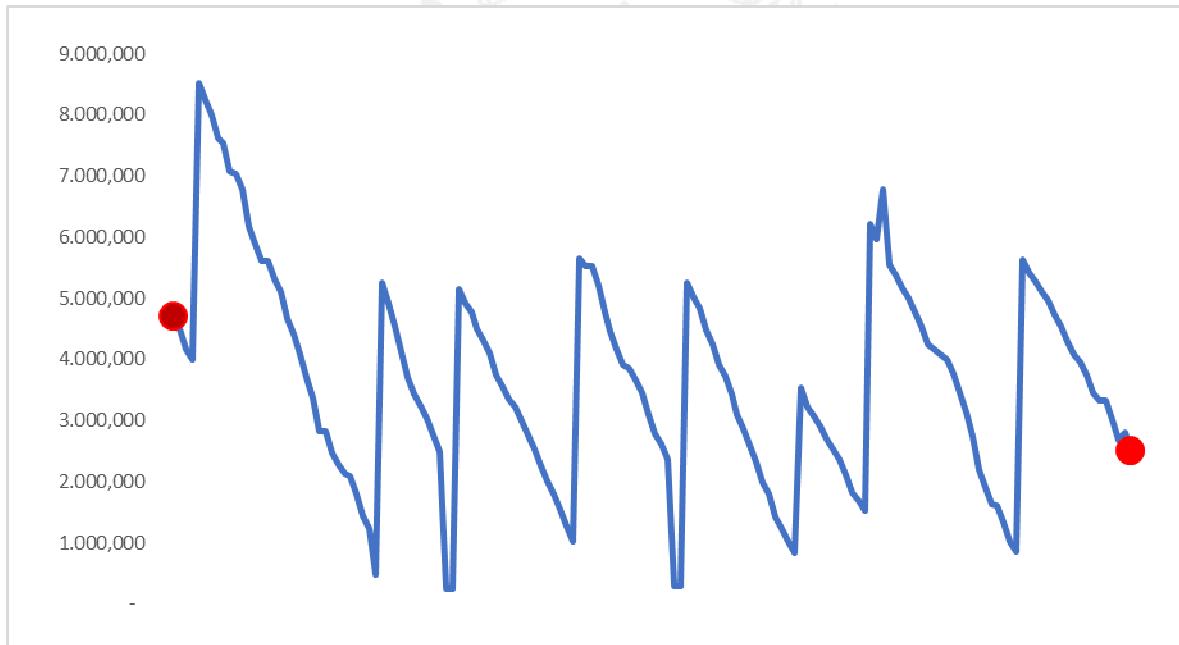
Desse modo, não há a decadência do direito de constituição do crédito, com relação aos supostos fatos geradores ocorridos até a data anterior à intimação formal.

Esclarecido que na autuação não se cobra ICMS sobre volumes decorrentes de dilatação térmica dos volumes armazenados nos tanques da impugnante e que a decadência, *in casu*, se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência do fato gerador, devemos tratar dos levantamentos mensais de movimentação de combustíveis apresentados pela impugnante.

Observa que um ponto técnico importante: na realização de um levantamento quantitativo de

mercadorias efetivo: o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

No caso dos postos revendedores de combustíveis, o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.



entende restar evidente que a defesa não elide o lançamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Drª Jéssica da Silva Cordeiro, OAB/BA nº 52.763, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

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

Infração 01 – 004.007.001 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 1.320.844,75, acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da Lei nº 7.014/96 e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Infração 02 – 004.007.002 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do PMPF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhados de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária escrituração apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima ao admitido 11-02 pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - valor histórico de R\$ 9.484,97 acrescido da multa de 100% prevista no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, portanto, todos os documentos apontados no levantamento fiscal são de seu conhecimento e estão informados em sua escrita fiscal. Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram enviadas ao autuado. Assim é que o contribuinte clara e expressamente se defendeu do que lhe estava sendo imputado, inclusive, na Defesa apresentada, com base nos dados que lhe foram fornecidos, demonstrando conhecer perfeitamente as acusações que lhe foram imputadas.

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

As referidas infrações, envolvem mercadorias sujeitas à substituição tributária, no caso combustíveis, e tendo sido apurada omissão de entradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, foi exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 01) e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado deduzida a parcela do tributo de responsabilidade solidária, a título de crédito fiscal, conforme determinado no art.

10, I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Neste caso, não houve necessidade da realização de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa, indicando a quantidade do estoque inicial e final dos combustíveis.

Assim, constata-se que não se trata de presunção de omissão de saídas, como alegado pelo defendant e sim omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. O fato de ter sido indicado, incorretamente , como um dos fundamentos do enquadramento das infrações, o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 , não implica em nulidade do auto de infração, pois a descrição dos fatos trouxe de forma clara que o imposto está sendo exigido por responsabilidade do próprio sujeito passivo, em decorrência da verificação da entrada sem nota fiscal de combustíveis nos tanques do posto revendedor em volume superior ao admitido como variação volumétrica, conforme informações colhidas na escrituração fiscal, ficando evidente o enquadramento legal, posicionamento este que se encontra em consonância com o quanto previsto pelo art. 19 do RPAF/BA.

Sendo assim, conluso não ter verificado nos autos nenhuma ofensa aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Ao contrário, constatei que foram apresentados todos os dados necessários à comprovação dos valores exigidos, concomitante minuciosa descrição das infrações, acompanhada das indicações clara dos documentos que a comprovam de forma que em nenhum momento foi impedido a Impugnante de exercer o pleno direito ao contraditório e a ampla defesa, tudo em total conformidade com o art. 39, VI, do RPAF.

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

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência, dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2018, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

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

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

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

Conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação, entretanto, no caso sob

análise, os valores que estão sendo exigidos, neste lançamento de ofício não foram pagos e nem lançados em documento próprio, pelo impugnante, para este tipo de operação, devendo, nestas circunstâncias, ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

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

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

Por sua vez, o Autuante, ao proceder a informação fiscal, manteve a autuação esclarecendo inicialmente que a inclusão do parágrafo único do art. 10, da Port. 445/98, pela Port. 159/19, alterou o procedimento utilizado anteriormente, para no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria impugnante e anotados na sua EFD. Ressaltou que, com a nova redação da Portaria 445/98, os inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos quantitativos de estoques apenas utilizem os valores anualmente anotados no LRI, conforme a redação anterior impunha.

Da análise dos documentos que compõem os autos verifico que foi objeto do levantamento os seguintes combustíveis: gasolina comum; gasolina C aditivada; etanol hidratado comum, óleo diesel B S500 e B S10 comum.

Está demonstrado nos autos que o autuante tomou por base os dados registrados pelo autuado em seu Livro Movimentação de Combustíveis – LMC, que possui escrituração diária, e que indica os estoques iniciais e finais, por cada dia e por cada produto, de forma individualizada.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando na sua EFD, Estoque final médio maior que o volume escritural disponível para comercialização, em razão de registros de ganhos volumétricos acima do limite previsto por esta SEFAZ, sistematicamente, nos anos de, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022.

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

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

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

Tem-se que constava a quantidade disponível para venda de 12.968,73 litros e o total de saídas de 12.300,85 litros. O Estoque final escritural de 667,87 litros. Já o Fechamento físico de 30.667,87 litros. Dessa forma é possível verificar que existe uma diferença de 29.761,544, entre o volume de ganho escriturado pelo defendant de R\$ 30.000,00 litros e admitido pela SEFAZ de 238,456 litros a título de margem máxima de ganho, apurado através da aplicação do percentual de 1,8387% sobre o volume disponível de 12.968,73 litros. Dessa forma a quantidade de 29.761,544 litros representou omissão de entradas, conforme dispõe o Parágrafo Único ao art. 10, que assim se apresenta: “*A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo – NA.*”.

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

Assim, entendo que no caso de constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, cujo teor transcrevo:

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

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

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2- ( ... ) ...*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);”*

No que se refere ao argumento defensivo de que não foram observadas as regras estabelecidas no art. 305 do RICMS/BA, já que a apuração do imposto foi efetuada de forma diária e não em períodos mensais, de início destaco que a auditoria baseou-se no Parágrafo único da Port. 445/98, alterada pela Portaria 159/19, que modificou o procedimento a ser adotado em relação aos *postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos*, que é o caso do autuado. Neste caso o levantamento de estoques deve ser efetuado diariamente, acompanhando inclusive a metodologia adotada pelo autuado de medição de seus estoques diariamente, que serão informados no seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Por outro lado, apesar do levantamento ter sido efetuado diariamente, foram somadas todas as omissões ocorridas durante os anos fiscalizadas e a data de ocorrência do fato gerador considerada foi o último dia de cada mês em que ocorreu a apuração, sendo, portanto, infundada a afirmativa defensiva de que o imposto ora exigido foi efetuado diariamente.

Dessa forma, verifico que comprovadamente a fiscalização aplicou corretamente a metodologia prevista na Portaria 445/98 e calculou o imposto de acordo com as orientações contidas no referido dispositivo legal art. 10, inciso “b”. Entretanto, na infração 02 foi aplicada a multa de 100%, quando no caso específico deve ser de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d” da Lei 7.014/96.

Observo inclusive que no campo do Auto de Infração destinado a informação da “*Multa aplicada*” consta o dispositivo acima mencionado, entretanto, foi aplicado incorretamente o percentual de 100% ao invés de 60%, razão pela qual fica a multa retificada de 100% para 60%.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu representante legal, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0015/23-7, lavrado contra **NOVO FLECHA POSTO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.330.329,72**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 1.320.844,75, e de 60% sobre R\$ 9.484,97, previstas no art. 42, incisos III “d” e II, “f”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR