

A. I. Nº - 269138.0022/23-3
AUTUADO - MC COMBUSTÍVEL E DERIVADOS DO PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTENET - 13/05/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0072-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 20/08/2023, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 1.161.780,55, em decorrência das seguintes irregularidades:

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 do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD - GASOLINA C COMUM, nos meses de setembro de 2018 a setembro de 2022. Exigido o valor de R\$ 263.057,84, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. - GASOLINA C ADITIVADA, nos meses de setembro de 2018 a setembro de 2022. Exigido o valor de R\$ R\$ 45.432,19, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ETANOL HIDRATADO COMUM, nos meses de setembro de 2018 a setembro de 2022. Exigido o valor de R\$ 44.030,37, acrescido da multa de 100%;

Infração 04 - 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. - ÓLEO DIESEL B S500, nos meses de setembro de 2018 a setembro de 2022. Exigido o valor de R\$ 179.826,57, acrescido da multa de 100%;

Infração 05 - 004.007.001. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ÓLEO DIESEL B S10, nos meses de setembro de 2018 a setembro de 2022. Exigido o valor de R\$ R\$ 629.433,58, acrescido da multa de 100%.

O Autuado às fls. 57 a 67v, apresenta Impugnação tempestiva aduzindo seus argumentos e articulando suas razões de defesa a seguir enunciadas.

Ressalta que, apesar das alegações fiscais, a Autuada contesta a existência de entradas de combustível em seu estabelecimento desacompanhadas de documentação fiscal ou de qualquer excesso no volume de combustíveis recebido além dos níveis permitidos na legislação. Na realidade, conforme iremos demonstrar adiante, o lançamento foi realizado com sérias falhas que colocam em xeque sua validade e legalidade.

Diz que os supostos excessos no volume de combustíveis são resultados de um levantamento incompleto e deficiente de estoques, baseado em informações parciais e sem considerar as perdas e os volumes disponíveis durante todo o período. Além disso, o auditor divergiu do roteiro de auditoria previsto na Portaria 445/98 e nas normas técnicas vigentes para a atividade de revenda de combustíveis, o que compromete ainda mais a validade do auto de infração.

Observa ainda que, embora o § 4º, do art. 4º, da Lei 7014/96 autorize o lançamento do ICMS baseado na suposta omissão de entrada, não há nenhuma evidência concreta de omissão de entradas de combustível desacompanhadas de notas fiscais. Diz que o auditor baseou seu auto de infração em dados parciais e em meros erros e omissões de escrituração, ignorando a totalidade das informações exigidas pelo art. 1º, da Portaria 445/98.

Afirma que o Auto de Infração é nulo, devido à clara violação do art. 155, inciso II da Constituição Federal, do art. 142, do Código Tributário Nacional, do próprio § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, do art. 2º, e art. 18, do RPAF-BA/99, e também da Portaria 445/98.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE E IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

Destaca ausência de intimação prévia para corrigir inconsistências nos arquivos eletrônicos - infração ao art. 247, § 4º do RICMS-BA/12, da Instrução Normativa n. 55/14, do art. 130 do Código Tributário Estadual, e dos arts. 2º, 18 e 41, do RPAF-BA/99.

Salienta, em caráter preliminar, que a totalidade do lançamento fiscal se fundamentou na análise de arquivos eletrônicos enviados pela Autuada durante os períodos de julho de 2018 a dezembro de 2022.

Afirma que se depreende da leitura do auto de infração, o agente fiscalizador atribui à Autuada a entrada de mercadorias, no estabelecimento desacompanhada das notas fiscais durante o período averiguado, além de ter verificado erros e omissões no registro 1300, da EFD. No entanto, apesar de o lançamento fiscal ter sido realizado com base nos arquivos digitais transmitidos, o agente fiscalizador não intimou a Autuada previamente para corrigir as irregularidades identificadas.

Observa que a obrigação de intimar previamente o contribuinte para corrigir possíveis inconsistências nos arquivos, como em casos de ausência de registro de notas fiscais de entrada, erros ou inconsistências nos arquivos, estava estipulada no § 4º, do art. 247, do RICMS/2012, vigente durante o período de 01/01/2016 a 11/2019, que reproduz.

Diz que foi também negligenciada a obrigação de anexar ao lançamento a intimação prévia do contribuinte para corrigir e/ou justificar inconsistências em seus arquivos, procedimento previsto na Instrução Normativa nº 55/14 que “Orienta a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos”. Por conseguinte, diante da ausência de intimação prévia e da falta de documentação que comprove

que a Autuada foi previamente intimada sobre as omissões/divergências em seus arquivos, identifica-se uma causa de nulidade do lançamento, conforme o entendimento jurisprudencial pacificado deste Egrégio Conselho, evidenciado na ementa do Acórdão CJF Nº 0389-12/17, cujo teor reproduz.

Assinala que a declaração de nulidade é imprescindível porque a situação não se refere apenas ao descumprimento de um requisito meramente formal. Na verdade, como não foi concedido à Autuada o prazo para correção e/ou justificativa das divergências/omissões em seus arquivos, o lançamento fiscal atual foi realizado com um claro cerceamento do direito de defesa da Autuada. Isso porque a contribuinte poderia ter corrigido as irregularidades apontadas antes da autuação, evitando assim o lançamento de ofício.

Frisa que além do cerceamento de defesa, é evidente que houve violação do procedimento formal estabelecido na legislação aplicável, que, por sua vez, implica uma clara violação do devido processo legal.

Lembra que, de acordo com o parágrafo único do art. 142, do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade. Como no caso atual o procedimento formal estabelecido na Lei não foi seguido, resta também descumprida a legalidade objetiva do art. 2º do RPAF, devido à constatação de vícios formais e violação do devido processo legal.

Pondera que, por violação da legalidade objetiva e do devido processo, além do cerceamento do direito de defesa já demonstrado, deve ser declarada a nulidade do lançamento, conforme estabelece o RPAF-BA/99: art. 2º, art. 18. II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

Acrescenta que o § 4º, do art. 247, do RICMS-BA/12, embora tenha sido revogado pelo Dec. nº 19.274, estava plenamente em vigor durante parte do período fiscalizado, sendo certo que por força do princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser aplicada a lei vigente na época dos fatos.

Revela que a exceção à regra da irretroatividade é apenas no caso da lei nova mais benigna (cf. art. 106, CTN). Consequentemente, tendo em vista que o princípio de irretroatividade da lei tributária não foi respeitado e a legislação vigente à época das supostas infrações, ao menos à parte delas, não foi aplicada, o lançamento fiscal é nulo.

Destaca que o cerceamento do direito de defesa é um vício grave que acarreta a nulidade do lançamento fiscal. A oportunidade para sanar irregularidades antes de um lançamento fiscal é uma garantia legal do contribuinte que, infelizmente, não foi respeitada neste caso. Portanto, é evidente que o lançamento fiscal está viciado e deve ser considerado nulo.

Afirma ser evidente que o lançamento fiscal em questão está viciado por cerceamento do direito de defesa, descumprimento do devido processo legal e da legalidade objetiva, todos previstos no RPAF-BA/99. Além disso, o lançamento desrespeitou a lei aplicável à época dos fatos, violando o princípio da irretroatividade da lei tributária. Portanto, pede-se a nulidade do lançamento fiscal.

Ressalta que, em casos similares, o Conselho da Fazenda Estadual tem proferido decisões pela nulidade do lançamento fiscal. Assim, requer-se a aplicação de tal entendimento também no caso em tela.

Indevida aplicação do § único, do art. 10, da Portaria 445/98 a fatos pretéritos

Observa que o Autuante caracterizou a infração com base no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, que, por sua vez, entrou em vigor em 24/10/2019, tendo aplicado a fatos supostamente ocorridos entre 30/09/2018 e 31/05/2019.

Diante da data da vigência da norma invocada, afirma seu entendimento de que, por força do princípio da irretroatividade, o dispositivo não poderia ser aplicado a fatos anteriores à data de 24.10.2019, havendo no caso exigência de tributo sem o respectivo precedente normativo (cf. art.

106 e do art. 150, inciso III, da Constituição Federal). Em razão da impossibilidade de retroagir a lei tributária para alcançar fatos pretéritos, na melhor das hipóteses o autuante teria incorrido em erro no enquadramento legal da infração, restando descumprido o inciso III, do art. 39, do RPAF-BA/99, ou na pior das possibilidades teria efetuado lançamento com nítida afronta da legalidade e da irretroatividade tributária.

Presunção de ocorrência do fato gerador sem mínima comprovação da hipótese legal

Afirma que a controvérsia fiscal em discussão está embasada no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, que permite a presunção da ocorrência de um fato gerador tributário sob certas circunstâncias. Especificamente, tal fato gerador seria a entrada de mercadorias ou bens no estoque sem devida documentação. Entretanto, a fiscalização falha em fornecer evidências robustas de que tais entradas sem nota fiscal de fato ocorreram. Pelo contrário, os demonstrativos apresentados durante a ação fiscal, sobretudo o registro 1300 da EFD da Autuada, reforçam que o volume total disponível somado ao volume das entradas excede o das saídas, indicando claramente que não houve entrada de mercadorias desprovida de documentação fiscal.

Assinala que a fiscalização presumiu a ocorrência do fato gerador tributário baseando-se unicamente na suposição de que erros escriturais contidos no registro 1300 da Autuada são sinais inequívocos de aquisição de mercadorias sem nota fiscal. Contudo, essa presunção, por si só, é insuficiente para justificar a acusação. Segundo o § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96, a presunção da ocorrência do fato gerador só é aplicável quando há prova substancial de entradas de mercadorias sem nota fiscal.

Aduz que cabe à fiscalização a responsabilidade de fornecer essa prova. Contudo, nos autos, não se encontram evidências sólidas que sustentem tais suposições.

Além disso, a inferência de um suposto ganho de combustível baseada em um levantamento parcial dos estoques é imprecisa. A fiscalização negligenciou variáveis críticas como os estoques inicial e final de todos os períodos, variações no volume de combustível disponível no dia subsequente, além das perdas. A fiscalização simplesmente selecionou alguns dias nos quais supostamente ocorreu um ganho escriturado com erro no registro 1300, sem realizar uma análise mais ampla e cuidadosa.

Sustenta que a acusação carece de validade, visto que se baseia em suposições e não em fatos concretos. Acreditamos também que a fiscalização não cumpriu adequadamente sua obrigação de comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme exigido pela Lei 7.014/96 e não seguiu as diretrizes estabelecidas na Portaria 445/98.

Revela que ao examinar os demonstrativos anexados ao auto de infração, percebe-se que o Autuante fez a autuação baseando-se exclusivamente no Registro 1300. Este registro, como mencionamos anteriormente, não foi transmitido em todos os meses e apresenta erros de escrituração.

Diz ter verificado também que o Autuante realizou correções na escrituração, o que confirma a existência de erros de escrituração nos arquivos originais da Autuada, e evidencia a fragilidade dos elementos utilizados para a cobrança do imposto já integralmente recolhido nas aquisições de mercadoria junto às distribuidoras.

Para melhor explicar, afirma que anexado ao Auto de Infração, encontram-se dois demonstrativos: o registro 1300 original e o registro 1300 corrigido (CR_1300) durante a ação fiscal. No registro corrigido, o Autuante alterou as datas de registro de várias notas fiscais de entrada, alegando que haviam sido registradas em data errada, com consta na coluna “NF-e” do arquivo CR_1300.

Observa que com base no rearranjo dessas notas fiscais de entrada, o Autuante identificou supostos ganhos de combustíveis, ao mesmo tempo em que ignorou as perdas diárias. Observa que, nesse caso, o Autuante criou um novo registro 1300 para apurar supostos ganhos de

combustíveis e, a partir disso, apurou o ICMS por solidariedade e por antecipação. Vide ainda que se somarmos todas as perdas e todos os ganhos do período autuado conforme informações extraídas do registro 1300 das EFD originalmente transmitidas pelas Autuada, veremos que as perdas são superiores aos ganhos.

No que diz respeito à alteração da data de registro das notas fiscais de entrada neste novo registro CR_1300, destaca que a mercadoria pode realmente ter entrado nos tanques no dia seguinte. Entretanto, cabe destacar que o Autuante fez uma correção do Registro 1300 para alterar as datas de entrada das mercadorias em apenas alguns períodos, e não durante todo o período fiscalizado.

Diz que, se o fenômeno de notas fiscais emitidas em um dia e mercadorias recebidas no dia seguinte é recorrente no Registro 1300, e o lançamento fiscal se concentra em apenas alguns meses do ano, desconsiderando as informações de saldo inicial e final dos períodos anteriores, como garantir a precisão dos estoques de abertura e fechamento de cada dia, dada a falta de correção consistente ao longo de todo o período.

Pondera que todas estas considerações apenas reforçam o que já foi argumentado anteriormente: o presente lançamento fiscal baseia-se unicamente em erros de escrituração de um único registro da EFD, analisado isoladamente. O Autuante não realizou uma análise abrangente, e ainda desconsiderou os volumes totais das perdas e dos ganhos.

Assinala que a autuação não pode ser considerada completa e precisa, pois baseia-se em uma aferição de estoque que leva em conta apenas alguns dias, de alguns meses, e negligencia a conferência dos estoques iniciais e finais de todo o período, este fato se agrava ainda mais se lembrarmos que foram feitas correções nas datas de notas fiscais de entradas em alguns meses, desprezando-se os períodos anteriores. Assim, a assertividade do levantamento feito é altamente questionável.

Desse modo, com base na NBR 13787, que delinea procedimentos de controle de estoque para sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis, bem como na Portaria DNC nº 26 e na Resolução ANP nº 23, que estabelecem a obrigatoriedade do registro diário de estoques e movimentações de combustíveis, questionamos a metodologia aplicada pelo Autuante. Nossa contestação é respaldada pela falta de análise de todas as entradas, saídas, e da variação diária e mensal dos estoques.

Destaca que a aplicação do parágrafo único do art. 10, da Portaria 445 foi inadequada, pois o Autuante baseou-se apenas em alguns dias com supostos ganhos escriturados na versão do registro 1300 corrigido para presumir omissão de entrada e a ocorrência do fato gerador. Isso não está de acordo com as regras previstas por essa portaria e nem condiz com a abordagem técnica apropriada para avaliar a atividade da autuada.

Frisa que essa metodologia parcial compromete a certeza e a liquidez intrínseca ao ato do lançamento, pois os documentos que acompanham o auto de infração não demonstram que o Autuante agiu dentro dos limites legais e técnicos para caracterizar a infração e determinar a exigência fiscal. É essencial que todos os estoques iniciais e finais sejam considerados, juntamente com as variações diárias e mensais, durante todo o período fiscalizado, incluindo os ganhos e as perdas registradas ao longo desse período, sobretudo se a autuação se fundamenta numa outra versão do registro 1300 que não é a original do contribuinte.

Acrescenta que, se as datas das notas fiscais de entradas podem ser alteradas no registro 1300 para a apuração dos ganhos de combustíveis, seria necessário fazer a correção desde o ano de 2018 a fim de se obter o exato estoque de abertura de janeiro 2019, perpassando por todos os dias, e não apenas naqueles em que foi verificado ganho escriturado, como fez o fiscal autuante neste caso. Se considerarmos a incidência mensal do ICMS e a possibilidade de incidência do imposto sobre os supostos ganhos de combustível, insistimos, é imperativo que se examine o estoque inicial e final, a variação volumétrica diária durante todo o período fiscalizado. Só assim seria possível verificar se houve algum ganho real.

Reitera que a metodologia utilizada pelo Autuante não está em conformidade com o procedimento administrativo de verificação da ocorrência do fato gerador, como previsto no art. 142, do CTN, nem com o roteiro de procedimentos para o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias estabelecido na Portaria 445/98.

Enfatiza que nem mesmo a hipótese aventada, de supostos ganhos de combustível, está devidamente comprovada. O levantamento baseou-se pura e simplesmente em escrituração elaborada pelo próprio fiscal autuante, e foi feita análise de apenas um registro da EDF de forma isolada, a qual comprovadamente continha erros e omissões.

Resume este tópico, destacando que o presente auto de infração deve ser declarado nulo nos termos do art. 18, inciso IV do RPAF ou julgado improcedente em razão de:

1. Presunção Irregular: Ficou demonstrado que a presunção do fato gerador, fundamental para a validação do lançamento fiscal, foi realizada mínimos elementos probatórios. Tal fato coloca em xeque a legalidade e legitimidade do lançamento fiscal. A presunção executada pelo autuante não está em conformidade com a estipulada no § 4º, art. 4º, da Lei 7.014/96.
2. Análise Incompleta: O autuante não realizou uma análise completa e abrangente das entradas e saídas, registros diários e mensais, volume total das perdas e dos ganhos, bem como o estoque inicial e final. Além disso, foram realizadas correções nas datas de notas fiscais de entrada apenas em alguns dias específicos, e não durante todo o período fiscalizado. Essa abordagem compromete a precisão e confiabilidade da informação utilizada, especialmente em relação aos valores dos estoques de abertura dos períodos anteriores, que não foram corrigidos.
3. Desconformidade com Normas e Procedimentos: A metodologia empregada pelo autuante para apurar a suposta irregularidade não está em conformidade com a NBR 13787, a Portaria DNC nº 26, a Resolução ANP nº 23 e a Portaria 445/98. Estes regulamentos estabelecem claramente os procedimentos para a análise e controle de estoques de combustíveis, que foram negligenciados pelo autuante. No presente caso, há uma flagrante atuação fora dos limites legais, com imputação de um fato não previsto em lei e não sustentado por provas concretas, ou seja, sem evidências concretas da efetiva ocorrência dos ganhos e da presumida omissão de entradas. Também não foram cumpridos os requisitos legais exigidos para o lançamento (art. 142 do CTN), o que compromete a certeza, liquidez e exigibilidade da exação fiscal.
4. Imprecisão e Insuficiência de Provas da Infração: O Demonstrativo de Omissão de Entradas de Combustíveis, que fundamenta o lançamento fiscal, foi elaborado com base na versão corrigida pelo próprio autuante do registro 1300 da EFD da Autuada. Os ganhos de combustíveis apontados no presente lançamento são resultados das informações extraídas exclusivamente desse documento elaborado durante a ação fiscal. Em razão disto é impossível determinar com certeza e segurança se houve, de fato, ganho de combustível/entrada de mercadoria sem nota fiscal.
5. Desconsideração de Volumes de Entradas, Saídas e de Perdas e Ganhos: Com base no registro 1300 original da Autuada, observa-se que as entradas são superiores às saídas, e que as perdas superam os ganhos. Esse fato, por si só, elimina completamente a presunção de existência de ganho de combustível e, conseqüentemente, de omissão de entradas de mercadoria sem nota fiscal.

Não incidência de ICMS sobre variação volumétrica de combustíveis –precedente jurisprudencial do STJ.

Assevera não existir evidências de omissão de entradas de combustível, nem há uma comprovação efetiva de que a parte autuada tenha obtido os ganhos apontados no demonstrativo "omissão de entradas de combustíveis.

Destaca que o autuante não examinou todos os Registros 1300, nem todas as notas fiscais de entrada do período fiscalizado. Adicionalmente, também não comparou os ganhos (fictícios) com

as entradas/saídas, estoque inicial e final, perdas, volume disponível no dia seguinte, etc., baseando o levantamento do estoque em informações parciais e no registro 1300 que o próprio elaborou. Não obstante tudo isto, caso se considere a remota hipótese de que possa ter havido algum ganho, admitimos isso apenas por precaução, e desde já ressaltamos que os ganhos decorrentes de variação volumétrica de combustíveis não configuram o fato gerador do ICMS. Isso ocorre devido à natureza física deste fenômeno, que não se encaixa na regra matriz do tributo descrita no inciso II, do art. 155, da CF, que se refere à circulação de mercadorias.

Afirma ser este, inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Nº 1884431 - PB, o qual, baseado em precedentes anteriores, decidiu unanimemente pela não incidência de ICMS sobre supostos ganhos obtidos por variação volumétrica, pois tal fenômeno físico não se enquadra na descrição legal que permite a incidência do imposto.

Revela que da mesma forma o Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, apreciando caso semelhante concluiu pela nulidade dos lançamentos, ante a impossibilidade de incidência do ICMS sobre variações volumétricas de combustíveis. Apelação Cível n. 8057416-34.2021.8.05.0001, que reproduz às fls. 65 a 66. Afirma não ser possível cogitar da validade deste lançamento sobre supostos ganhos obtidos por variação volumétrica de combustíveis, já que este fenômeno físico não se encaixa na situação prevista para o fato gerador do ICMS descrita nos artigos 1º e 2º da Lei 7.014/96.

Erro na determinação da base de cálculo do ICMS

Afirma constatar a ocorrência de um erro substancial na determinação da base de cálculo do ICMS no caso em questão. Nos demonstrativos anexos ao auto de infração, é perceptível que foi utilizado o cálculo do custo médio unitário dos combustíveis, realizado com base no art. 23-A, II, da Lei 7.014/96 durante parte do período autuado. Para uma outra parte do período, no entanto, a base de cálculo é calculada com base na média móvel dos preços médios ao consumidor, apurada em conformidade com o art. 7º, da Lei Complementar nº 192/22. A base de cálculo do imposto lançado foi definida como o resultado da multiplicação das omissões de entrada pela média móvel dos preços médios ao consumidor, metodologia esta aplicada aos combustíveis Diesel e Gasolina.

Ressalta que o art. 7º, da Lei Complementar 192/2022 estabelece que tal metodologia de apuração da base de cálculo é aplicável somente às operações com diesel. Dessa forma, não deveria englobar as operações com gasolina comum e aditivada, como se observa no lançamento em análise.

LC 192/2022 - art. 7º, Enquanto não disciplinada a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, conforme o disposto no art. 6º, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação.

Conclui que ocorreu um erro na determinação da base de cálculo da exigência fiscal, gerando mais uma hipótese de nulidade do lançamento.

DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA FISCAL NO CASO DE PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

Assinala que, se a despeito de todas as razões acima expostas, ainda for possível cogitar da eventual procedência do auto de infração, o que conjecturamos por excessiva cautela, cumpre observar que é necessário rever o lançamento fiscal que foi lavrado com erros e contém exigências indevidas.

Registra que, considerando a presença de fortes indícios de erros no lançamento decorrente do levantamento quantitativo de estoques que não contempla a totalidade das informações dos períodos fiscalizados, erros na determinação da base de cálculo e na aplicação de multa, vê-se

também a necessidade inafastável de realização de diligência/perícia fiscal, o que desde já requeremos com base no § 3º, do art. 123, do RPAF-BA/99.

Frisa que atendendo o requisito exigido no art. 145 e respectivo parágrafo único, muito embora já tenhamos demonstrado acima todos os erros cometidos no presente lançamento, constando abaixo breve resumo dos fundamentos pelos quais a perícia fiscal é necessária. Vejamos:

1 - Impropriedades na identificação de omissões: Conforme analisado no item 3.3 da defesa apresentada, destacamos que a fiscalização não apresentou evidências concretas de omissão de entradas de combustíveis. Além disso, os ganhos de combustíveis foram apurados a partir do registro 1300 corrigido pelo próprio autuante, sendo que os valores apontados não estão registrados na escrita da Autuada. A perícia fiscal é indispensável para que se possa verificar tais alegações, garantindo assim a justiça no processo de autuação.

2 - Erros na determinação da base de cálculo do ICMS e na aplicação da multa: Conforme disposto nos itens 3.5 e 3.6, evidenciamos erros significativos na determinação da base de cálculo do ICMS.

Diz que atendendo a exigência do parágrafo único do art. 145, do RPAF-BA/99, acosta às fls. 67 e 67v, os quesitos a serem respondidos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, requer o acolhimento da presente Impugnação vez que tempestiva conforme exposto acima, e a acolham integralmente para:

1º) declarar a nulidade do auto de infração ou julgá-lo improcedente ante as razões expostas no item 3 acima; ou 2º) no caso de entendimento diverso, contemplando as razões expostas no item 4, deferir a realização da perícia fiscal para evidenciar os erros e responder os quesitos formulados acima.

Requer desde já a juntada dos documentos anexos à presente defesa, requerendo ainda seja oportunizado à Autuada prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do resultado da perícia fiscal e/ou do teor da manifestação fiscal.

Pugna pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora conforme endereços apontados.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 79 a 83v, nos termos a seguir resumidos.

Inicialmente menciona que o Impugnante, equivocadamente, alega que nosso Auto de Infração foi baseado “em dados parciais e em meros erros e omissões de escrituração”, e, segundo crê, deveria tê-lo intimado para corrigir as irregularidades identificadas - cita o, hoje, revogado art. 247, § 4º, do RICMS e a IN nº 55/14. Ainda, de forma descabida, alega que “a fiscalização negligenciou variáveis críticas como os estoques inicial e final de todos os períodos, variações no volume de combustível no dia subsequente, além das perdas” e que, “ao examinar os demonstrativos anexados ao auto de infração, percebe-se que o autuante fez a autuação baseando-se exclusivamente no Registro 1300 da autuada”. Nenhum desses argumentos se sustenta, como demonstramos abaixo.

Observa que o art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”. Mas, o que são essas inconsistências?

Revela que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda? Explica que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve

qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Prossegue destacando que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escriturai (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Frisa que agora, a Instrução Normativa número 55, publicada no Diário Oficial do Estado de 23/10/2014, veio orientar “a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”.

Registra que à primeira vista, pode parecer que essa norma atinge todas as fiscalizações com arquivos eletrônicos, mas a sua leitura revela que ela se dirige exclusivamente à utilização de arquivos no formato do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), sem tratarem momento algum dos arquivos EFD. Por exemplo, ela faz referência aos registros “50” e “74” presentes no SINTEGRA, mas não na EFD. Também, ela trata especificamente das infrações dos incisos “i” e “j”, do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei 7.014/96, mas não daquela prevista na alínea “t” do mesmo inciso e do mesmo artigo dessa lei, relativa à “EFD”.

Arremata frisando que, não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não determina que o fisco deve intimar previamente o contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu, como acredita o Impugnante.

Afirma que o Impugnante alega, novamente de forma equivocada, que houve “presunção de ocorrência do fato gerador”. Entretanto, os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em “fatos conhecidos”, isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Declara que não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável” - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Isto é, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que além do limite de 1,8387% (vide próximo ponto) não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve ser referir a entradas sem documentação fiscal.

Remata mencionando que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Pondera que, ainda equivocado, o Impugnante alegar que houve “incidência de ICMS sobre variação volumétrica de combustíveis - precedente jurisprudencial do STJ”, mas, como demonstramos a seguir, isso não aconteceu.

Revela que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rei. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Uma) 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, Rei. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

Observa que 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.*”

Esclarece 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 n.º 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. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade ($\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$). Sendo assim, utilizando os valores da tabela que colaciona à fls. 80v e 81. Portanto, 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, conforme tabela de conversão Resolução CNP 6/7, que acosta à fl. 81.

Lembra 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.

Diz restar 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, poder-se-ia 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, assevera que “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 N.º 1.833.748).

Menciona que o Impugnante alega, também, que “o autuante realizou correções na escrituração, o que confirma a existência de erros de escrituração nos arquivos originais da autuada, e evidencia a fragilidade dos elementos utilizados”. Ele aponta que “o autuante alterou as datas de registro de várias notas fiscais de entradas, alegando que haviam sido registradas em data errada”. Nas centenas de revisões fiscais que já fez, encontrou alguns casos em que a uma nota fiscal fora registrada com a sua data de entrada física equivocada, isto é, sem que tenha ocorrido de fato a entrada dos combustíveis nos tanques nesse dia.

Diz que, nesses casos, como não houve efetivamente essa entrada, com a leitura do estoque de fechamento, surge uma “perda” no controle da movimentação dos combustíveis no exato valor dessa entrada que não ocorreu – conforme tabela que acosta à fl. 81v.

Cita que também pode ocorrer que uma entrada tenha efetivamente ocorrido com nota fiscal, mas essa não tenha sido registrada. Nesse caso, o estoque escriturai ficará diminuído do valor dessa nota e com a medição do estoque físico no final do dia, a movimentação de combustíveis indicará um ganho, no exato valor da nota entrada e não registrada - consoante tabela que acosta à fl. 82.

Menciona que também pode acontecer uma combinação desses dois erros: quando uma nota de entrada é escriturada no dia errado. Surgem, então, uma entrada escriturai sem entrada física e

uma entrada física sem nota fiscal nas datas em que ocorrerem - consoante tabela que acosta à fl. 82

Assevera que, com base nas informações das notas fiscais de entradas, podemos identificar uma maior ou menor probabilidade de que este erro tenha acontecido ou não. Por exemplo, se a mercadoria é transportada em 15 minutos da distribuidora até o posto e a nota tem saída às seis horas da manhã e o transporte não é próprio do posto, é muitíssimo provável que o combustível seja descarregado no posto nesse mesmo dia.

Destaca que a planilha “ER_DT_FECH” na pasta do Excel 50182523_08823040000145.xlsx anexada, contém essas notas. Por exemplo a NF-e n. 2152404 de 10.000 litros de Diesel S 10, teve a sua data de entrada registrada em 11/07/2020, mas, na planilha E_NFe, vemos que a mercadoria saiu às 01:24:15 do dia 11/07/2020. Sendo assim, julgamos que a data da efetiva entrada da mercadoria foi no dia 12/07/2020. Feita essa correção, vide planilha “CR_DT_FECH”, deixa-se de cobrar o valor do ganho de 10.123,248 litros registrado no dia 12/07/2020.

Declara que, como essa, todas as correções foram feitas em benefício do contribuinte. Evitamos, assim, cobrar injustamente valores que depois venham a ser contestados com o consequente retrabalho no recálculo dos valores devidos.

Revela que também fez o estorno de entradas anotadas no Registro 1300, mas que não tinha documentação fiscal ou que não tinham documentação idônea. Cita como exemplo, o dia 03/07/2018 que foi registrada uma entrada de 11.000 litros de diesel comum, mas só há uma nota fiscal de entrada de 5.000 litros - lembro que temos todas as notas fiscais de entradas, pois elas são obrigatoriamente eletrônicas e o fisco autoriza eletronicamente nota a nota e guarda cada documento autorizado. Os outros 6.000 litros, segundo a EFD, são relativos à nota fiscal eletrônica n. 1870461 supostamente emitida pela Petrobras Distribuidora - vide planilha “E_EFD”. Contudo, essa nota não existe.

Declara que também houve também notas MOD 1 e não 55, isto é, eletrônicas - vide planilha “E_INID_MOD_01”. E, pasme-se, notas de entradas de outros contribuintes registradas como se fossem entradas da autuada - vide planilha “E_INID_DEST”.

Afirma que, nesses casos, não houve erro propriamente dito, mas movimentação com documentação inidônea, daí o estorno e a correção dessas entradas - vide planilha “CR VOL ENTR”.

Algo semelhante aconteceu com a introdução do parágrafo único no art. 10, da Port. 445/98. Até então, pelo uso de uma técnica inadequada, que utilizava uma “lente macro” para analisar a movimentação dos estoques dos postos revendedores de forma anual, não se via os inúmeros fatos geradores que aconteciam de forma diária. Contudo, quando se passou a utilizar uma “lente micro”, foi possível perceber os diversos fatos geradores que aconteciam a cada dia. E, semelhantemente ao que aconteceu com Leeuwenhoek, esses fatos contábeis existiam, mas não eram percebidos, pois não se utilizava um procedimento técnico que os permitisse ver.

Ressalta que não se deve confundir “criar” com “descobrir”, como a impugnante faz. Para o dicionário “Michaelis”, “criar” significa “dar existência a; tirar do nada; formar, originar” e “descobrir” significa “tirar a cobertura (véu, chapéu, tampo etc.) de algo que se encontrava total ou parcialmente oculto; abrir, destampar”. Assim, utilizando o parágrafo único no art. 10, da Port. 445/98, o auditor não cria fatos geradores, mas descobre fatos geradores que não se via devido ao emprego de um procedimento inadequado de fiscalização.

Assinala que a introdução do parágrafo único ao art. 10, da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais:

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação,

tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. Quanto ao suposto “erro na determinação da base de cálculo do ICMS”, não é correto afirmar que a “metodologia de apuração da base de cálculo é aplicável somente às operações com diesel”.

Registra que, no caso da gasolina e do diesel, sobre a forma do cálculo do ICMS, o art. 7º, da Lei 192/22, alterado pela Lei Complementar n. 194/2022, foi judicializado e, com isso, publicaram-se os Convênio ICMS n. 81/2022 e 82/2022, editado conforme a decisão na ADI nº 7164, de 17/06/2.

Remata destacando que, na prática, aplica-se o PMPF até junho e, de julho a dezembro, tanto para a gasolina como para o diesel, adotou-se a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 meses anteriores à sua fixação - Convênio ICMS 82/22, Atos COTEPE/ICMS nº 52, 61, 62, 74, 75 85, 86, 97, 98, 106 e 107, todos de 2022.

VOTO

Foram arguidas preliminares de nulidade sob o argumento de que no presente Auto de Infração, ocorreram:

- Ausência de intimação prévia antes da lavratura do Auto de Infração;
- Aplicação indevida do § único, do art. 10, da Portaria 445/98 a fatos pretéritos;
- Presunção de ocorrência do fato gerador sem mínima comprovação da hipótese legal.

Cumpre esclarecer que inexistente qualquer exigência legal para intimação do Autuado antes da lavratura do Auto de Infração, uma vez o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. Ademais ainda não se tem acusação alguma e nem o contraditório foi instalado, o que somente ocorre no momento do lançamento de ofício. Por isso, não vislumbro qualquer prejuízo para ampla defesa e nem previsão legal para esse procedimento. Inexiste portanto, qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

No que concerne a aplicação a fato pretérito do § único, do art. 10, da Portaria 445/98, saliento que o referido dispositivo se constitui de normativo procedimentar que, tão-somente, instituiu novos critérios de apuração e de fiscalização, portanto, em total sintonia com o § 1º, do art. 144, do CTN. Logo, entendo que não há como prosperar alegação de aplicação indevida.

Também não condiz com a realidade dos fatos, o argumento aduzido pelo Impugnante de que ocorrera “presunção do fato gerador”, haja vista que, conforme expressamente discriminados nos demonstrativos de apuração as omissões de entradas foram apuradas com base em fatos devidamente conhecidos, isto significa dizer que a origem das omissões apuradas é proveniente dos valores registrados pelo Autuado em sua EFD.

Pelo expendido, considero ultrapassadas as preliminares de nulidades suscitadas.

No tocante ao pedido de realização de Perícia, por entender a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e considerar que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do convencimento dos Julgadores e decisão da lide, razão pela qual fica indeferido com fundamento nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99.

No mérito, o presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. **Infração 01** - GASOLINA C COMUM; **Infração 02** - GASOLINA C ADITIVADA; **Infração 03** - ETANOL HIDRATADO COMUM; **Infração 04** - ÓLEO DIESEL B S500 e **Infração 05** - ÓLEO DIESEL B S10.

O Autuado, em sede de defesa, aduziu a não incidência de ICMS sobre a variação volumétrica de combustíveis e erro na determinação da base cálculo do ICMS.

Assinalou não existir evidências de omissão de entradas de combustível, nem há uma comprovação efetiva de que a parte autuada tenha obtido os ganhos apontados no demonstrativo “omissão de entradas de combustíveis”.

Sustentou que o Autuante não examinou todos os Registros 1300, nem todas as notas fiscais de entrada do período fiscalizado. Adicionalmente, também não comparou os ganhos (fictícios) com as entradas/saídas, estoque inicial e final, perdas, volume disponível no dia seguinte, etc., baseando o levantamento do estoque em informações parciais e no registro 1300 que o próprio elaborou. Não obstante tudo isto, caso se considere a remota hipótese de que possa ter havido algum ganho, admitimos isso apenas por precaução, e desde já ressaltamos que os ganhos decorrentes de variação volumétrica de combustíveis não configuram o fato gerador do ICMS. Isso ocorre devido à natureza física deste fenômeno, que não se encaixa na regra matriz do tributo descrita no inciso II, do art. 155 da CF, que se refere à circulação de mercadorias.

Asseverou ter constatado a ocorrência de um erro substancial na determinação da base de cálculo do ICMS no caso em questão. Nos demonstrativos anexos ao auto de infração, é perceptível que foi utilizado o cálculo do custo médio unitário dos combustíveis, realizado com base no art. 23-A, II, da Lei 7.014/96 durante parte do período autuado. Para uma outra parte do período, no entanto, a base de cálculo é calculada com base na média móvel dos preços médios ao consumidor, apurada em conformidade com o art. 7º, da Lei Complementar nº 192/22. A base de cálculo do imposto lançado foi definida como o resultado da multiplicação das omissões de entrada pela média móvel dos preços médios ao consumidor, metodologia esta aplicada aos combustíveis Diesel e Gasolina.

O Autuante ressaltou que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escriturai (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Registrou 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.

Afirmou 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, poder-se-ia 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.

Explicou que 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).

No tocante a alegação de realizou correções na escrituração, frisou que nas centenas de revisões fiscais que já fez, encontrou alguns casos em que a uma nota fiscal fora registrada com a sua data de entrada física equivocada, isto é, sem que tenha ocorrido de fato a entrada dos combustíveis nos tanques nesse dia. Explicou que, nesses casos, como não houve efetivamente essa entrada, com a leitura do estoque de fechamento, surge uma “perda” no controle da movimentação dos combustíveis no exato valor dessa entrada que não ocorreu – conforme tabela que acosta à fl. 81v. Assinalou que também pode ocorrer que uma entrada tenha efetivamente ocorrido com nota

fiscal, mas essa não tenha sido registrada. Nesse caso, o estoque escriturai ficará diminuído do valor dessa nota e com a medição do estoque físico no final do dia, a movimentação de combustíveis indicará um ganho, no exato valor da nota entrada e não registrada – consoante tabela que acostou à fl. 82.

Sustentou que a introdução do parágrafo único ao art. 10, da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

Esclareceu que, no caso da gasolina e do diesel, sobre a forma do cálculo do ICMS, o art. 7º da Lei 192/22, alterado pela Lei Complementar n. 194/2022, foi judicializado e, com isso, publicaram-se os Convênio ICMS n. 81/2022 e 82/2022, editado conforme a decisão na ADI nº 7164, de 17/06/2.

Explicou que, na prática, aplica-se o PMPF até junho e, de julho a dezembro, tanto para a gasolina como para o diesel, adotou-se a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 meses anteriores à sua fixação - Convênio ICMS 82/22, Atos COTEPE/ICMS nº 52, 61, 62, 74, 75 85, 86, 97, 98, 106 e 107, todos de 2022.

De acordo com os dados cadastrais constantes nesta SEFAZ, o Autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O Impugnante não exibiu qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto, e a irregularidade foi apurada por meio da escrituração efetuada pelo Autuado.

A atividade principal durante o procedimento fiscal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração.

No presente, não obstante a falta de comprovação das entradas das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar entradas efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Considerando que o Autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, se afiguraria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se fosse realizada neste sentido.

Na 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, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal.

No caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as Infrações 01, 02, 03, 04 e 05, se afigura correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do ICMS, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Concluiu pela subsistência da autuação.

Em relação ao pedido formulado pelo Impugnante para que as intimações sejam realizadas para a sua advogada no endereço citado a fl. 57v, consigno que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0022/23-3**, lavrado contra **MC COMBUSTÍVEL E DERIVADOS DO PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.161.780,55**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “d”, do inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA