

A. I. N° - 279757.3011/16-6  
AUTUADO - PETROBAHIA S/A  
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09.09.2025

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0170-05/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS, LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS EM EXERCÍCIO FECHADO. MERCADORIAS SOB REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE; b) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Diligência executada pelo próprio autuante, de uma breve recapitulação da diligência, se observa que foi efetuada profunda reavaliação do procedimento. As 02 infrações foram efetivamente reduzidas, e o pequeno acréscimo de 02 dos itens autuados, não se caracteriza *reformatio in pejus*, visto que houve no contexto da infração, significativa redução. O mesmo ocorre quando de uma infração com lançamentos mensais, em que a infração por inteiro é reduzida, mas um dos meses lançados tem eventual majoração, que não caracteriza reforma para aumento do lançamento, visto o total se encontrar reduzido. Negada as preliminares de decadência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de lançamento de ICMS decorrente de Auto de Infração lavrado em 27.12.2016 no valor histórico de R\$ 600.840,96, acrescido de multa, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, no valor de R\$ 505.389,84, acrescido de multa de 100%.*

*Infração 02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante de levantamento quantitativo de estoques por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em exercício fechado, no valor de R\$ 95.451,12, acrescido de multa de 100%..*

A defesa foi apensada às fls. 87/138, conforme resumo abaixo:

Que tal procedimento não ampara data de ocorrência em dezembro lançada na autuação e mesmo que o fizesse a decadência não seria afastada. Que não se pode adotar a data de ocorrência como 31.12.2011 por ausência de fundamentação legal.

Que não existe base legal para se afirmar que os fatos geradores ocorreram entre os dias 29 e 31 de dezembro. Que isto implica que os fatos teriam ocorrido de forma anterior, assim sendo no mínimo antes de dezembro de 2011. Que assim, implica materialização de decadência.

Que o ICMS normal inclui faturamentos de AEHC e outros produtos e o ICMS ST refere-se somente ao AEHC adquirido das distribuidoras como substituto tributário e os demais produtos foram substituídos na origem. Demonstra os pagamentos de ICMS entre janeiro e dezembro de 2011 e reafirma haver decadência nos tributos que tiveram valores recolhidos em prazo superior a 5 anos.

A seguir, argui nulidade do lançamento, ainda que fosse possível afastar a decadência por absoluta insegurança na determinação da infração, citando a Portaria 445/98 e seu artigo 7º. Que sendo a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, qual seria a fundamentação para tal preceito?

No caso, é como se a autuada só comercializasse mercadorias isentas. Suas operações anteriores que teriam sido realizadas sem a emissão de documentos fiscais teriam gerado o recurso para suportar as compras que foram omitidas, não estariam sujeitas a incidência do ICMS. O mesmo ocorre com ST.

Alega também erro material e formal por considerar notas fiscais de operações que não são tributadas, como remessa para armazenagem, retorno de armazenagem e lançamento efetuado para simples faturamento decorrente de recebimento futuro e outros.

Por este motivo o auto de infração deve ser revisto, reconhecendo a sua completa nulidade. Além disso, contesta a utilização indevida da tabela I ato COTEPE que estabelece MVA de 29,66% para gasolina automotiva e álcool anidro quando deveria ser 78,60% da tabela II. Que ainda se valeu de alíquota de 10,30% para óleo combustível para calcular ICMS ST do óleo diesel S 1800 e S 500 ao passo que o correto seria 31,79%.

Que o autuante tributou as supostas omissões de entrada com base no preço médio ponderado nas últimas aquisições de mercadorias. Que deveria ter utilizado o preço médio ponderado de todas as entradas e não apenas das últimas aquisições, implicando aumento de imposto sem lastro.

Que deixou de considerar carga tributária reduzida de 15% conforme disposto no inciso XXIII do art. 268 do RICMS cuja redação vigorou até 31.12.2012, sendo aplicável a redação que vigorava em 2011.

Alega erros também na infração 02 que utilizou alíquota de óleo diesel de 27% com redução para 17% quando o correto seria 25% com redução de 40% para que a carga tributária corresponesse a 15%, conforme art. 268, XXIII.

Alega ainda a existência da variação volumétrica, e é certo que o ICMS NORMAL equivaleria a R\$ 109.509,99 e não R\$ 477.334,08. Acrescente-se que diante da revisão dos volumes, o ICMS ST exigido sofre redução de R\$ 84.214,19 para R\$ 48.066,56.

Apresenta tabela que demonstra variação volumétrica de produtos líquidos que resultaria em ICMS normal de R\$ 109.509,99. Trata-se de alterações sendo indevida a diferença de R\$ 367.824,08 a título de ICMS NORMAL, bem como revisada pela autuada no valor de R\$ 36.147,63.

Pede busca pela verdade material e argumenta que não alimentou devidamente algumas informações no SCANC e no inventário que alteram substancialmente o resultado da fiscalização.

A informação fiscal foi prestada às fls. 1331/1346 conforme resumo abaixo:

#### PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Vejamos o que prescreve o CTN, aprovado pela Lei nº 5.172/66 sobre a matéria que enfatizou o entendimento do legislador no Artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Logo, não há que se falar em decadência do Crédito Tributário, à luz do que dispõe a Legislação Tributária, ainda mais em se tratando, estritamente, de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

## MÉRITO

Embora a Autuada reporte-se à nulidade, as matérias discutidas a partir das fls. 99 a 138 tratam de razão de mérito. Nulidade do lançamento, por insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo. Inadequação do roteiro utilizado. Inaplicabilidade da apuração por presunção.

A ação fiscal obedeceu, criteriosamente, ao que prescreve a Portaria nº 445/98, conforme se comprova nos demonstrativos de fls. 08 a 63; assim como os entregues em mídia às fls. 66 (vide recibo fls. 67). Quanto às demais questões levantadas, sugerimos à Autuada que atente para a correta interpretação da Legislação Tributária.

Estamos tratando de omissão de entradas no estabelecimento da Autuada, comprovada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

## NULIDADES

Da nulidade do auto de infração por conta dos vícios de formalidade. Erro material por considerar notas fiscais de operações que não são tributadas. Inicialmente, não entendemos onde está o vício de forma (formalidade) do ato administrativo. Quanto ao alegado erro material, uma vez comprovado, é passível de retificação e não motivo para nulidade do ato administrativo.

O autuante teria considerado notas fiscais para efeito de quantitativo de estoque, tributando indevidamente as seguintes operações realizadas pela empresa autuada. Acreditamos que a Autuada utilizou o vocábulo “tributando” por equívoco. Provavelmente, sua intenção é “considerando”.

### a) Remessa para armazenagem:

Informação prestada pela Autuada foi de que as quantidades registradas no livro de Registro de Inventário, em 31/12/2010 e 31/12/2011, são as levantadas nos tanques próprios, NÃO incluídas as quantidades armazenadas em tanques de terceiros. Estas últimas são registradas na forma prevista no Artigo 225, § 2º, Inciso I, do RICMS/12.

Isto porque é comum armazenar em seus tanques combustíveis de terceiros (outras distribuidoras de combustíveis), cuja entrada se dá por CFOP's de movimentação de armazenamento. Assim, no caso de não serem considerados esses CFOP's, eventuais operações com terceiros, em se tratando de armazenagem, poderá dar margem à apuração de omissões num determinado exercício em contrapartida a outro.

### b) Retorno de armazenagem:

Situação inversa da acima relatada. Inclusive, para considerarmos a exclusão das aludidas Notas Fiscais faz-se necessário a prova no livro Registro de Inventário da armazeadora, das mercadorias pertencentes à Autuada. É necessário para que reste comprovada a diferença apurada entre as saídas e retornos para armazenamento. Isto não foi apresentado na defesa.

c) Lançamento efetuado para simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro.

Confirma a inclusão (indevida) de algumas Notas Fiscais de entrada com CFOP 1922 e 1923, que não devem integrar o levantamento fiscal.

20/09/11	1511	03333102000117	51536730	BA	1	1922	9970-8		ETANOL HIDRATADO COMBUSTIVEL	10.000,000
08/10/11	1659	03333102000460	72951839	BA	1	1922	9970-8		ETANOL HIDRATADO COMBUSTIVEL	100.000,000
28/12/11	10062	03333102000117	51536730	BA	1	1922	9970-8		ETANOL HIDRATADO COMBUSTIVEL	100.000,000
04/02/11	7927	10144628000386	ISENTO	BA	1	1923	6430-2		BIODIESEL B100	46.647,000
28/02/11	4423	02392616000180	ISENTO	BA	1	1923	6430-2		BIODIESEL B100	49.455,000
01/03/11	4335	02392616000180	ISENTO	BA	1	1923	6430-2		BIODIESEL B100	44.627,000
16/03/11	4475	02392616000180	ISENTO	BA	1	1923	6430-2		BIODIESEL B100	34.682,000

Excluiu as referidas Notas Fiscais.

d) Venda de mercadoria adquirida de terceiro por conta a ordem:

As operações com CFOP 2116 devem ser consideradas sim. As que são excluídas são as de CFOP 2922. Não encontramos nenhuma Nota Fiscal considerada no levantamento com CFOP 5119. Por zelo, também não localizamos nenhuma com CFOP 6119.

e) Devolução parcial de lançamento efetuado para simples faturamento decorrente de compra para recebimento.

Também não foi localizada nenhuma Nota Fiscal de entrada considerada no levantamento quantitativo com CFOP 2922.

f) Nota fiscal complementar de preço.

Excluímos as Notas Fiscais de entrada de complemento de preço.

30/08/11	17936	10803815001134	18159500109792	PE	1	2652	9960-0		ETANOL ANIDRO COMBUSTIVEL	64.591,000
30/08/11	17937	10803815001134	18159500109792	PE	1	2652	9960-0		ETANOL ANIDRO COMBUSTIVEL	64.558,000

**A utilização indevida da TABELA I do ATO COTEPE/MVA nº 10, de 23.09.2010, que diz respeito às operações realizadas pelas distribuidoras.**

A Autuada aponta que o ICMS Substituição Tributária apurado no levantamento quantitativo de estoque é exigido a menor em função da utilização incorreta do MVA das mercadorias gasolina tipo A e óleo diesel A S1800 e óleo diesel A S500.

Razão lhe assiste. O Autuante utilizou percentual previsto no Artigo 512 do Decreto nº 6.284/97, que não estava vigente à época do fato gerador.

De toda sorte, tal equívoco não invalida o valor exigido, uma vez que é a menor, mas tão somente a lavratura de Auto de Infração complementar que poderá ser determinado pelo D. Relator.

**O autuante tributou as supostas omissões de entrada com base no Preço Médio Ponderado das últimas aquisições de mercadorias.**

Citando (fls. 110): “Outro ponto a desqualificar o auto de infração é que, no caso, o autuante deveria ter utilizado, para a apuração do suposto imposto, o preço médio ponderado DE TODAS AS ENTRADAS DO EXERCÍCIO...”

Resposta da Portaria nº 445/98:

**“Omissão de Entradas de Mercadorias**

*Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.*

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).*

*Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:*

*I - na determinação da base de cálculo do imposto, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, **em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria**, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal."*

**O autuante tributou as supostas omissões de entrada valendo-se de carga tributária divergente e a maior daquela autorizada pela legislação do RICMS, então em vigor no exercício de 2011.**

Não entendemos este argumento defensivo. Basta que se verifique a alíquota no demonstrativo de fls. 11 assim como no auto de infração (fls. 2 e 3). É exigido o imposto com base no que prevê o artigo 268 do Decreto nº 6.284/97, mais o adicional do fundo de pobreza.

Ou será que o entendimento da Autuada é de que o benefício da redução da base de cálculo não se aplica em decorrência das operações terem sido realizadas sem emissão de documento fiscal?

Se este for o entendimento, aguardamos determinação para lavratura de auto de infração complementar.

#### **A inconsistência das duas infrações decorrentes de suposto não recolhimento do ICMS próprio e do ICMS Substituído.**

Argumento desconexo sem fundamentação. Os valores apurados e exigidos no levantamento fiscal podem ser comprovados às fls. 11 e foram transcritos exatamente para o Auto de Infração, às fls. 1 e 2.

A discussão se dá pelo fato de procedimento adotado. Ou seja, reduz-se a base de cálculo e se aplicada a alíquota prevista de forma que a carga tributária efetiva seja de 15%, no caso específico do óleo diesel, ou se se apura a base de cálculo e se aplica a carga tributária efetiva de 15%. É uma questão de troca de posição de números.

Somente para complementar, à carga tributária efetiva é exigido o percentual de 2% a título do fundo de pobreza, previsto na Legislação Tributária. Interessante é a Autuada nominar as diferenças apontadas como “variação volumétrica” nos demonstrativos de fls. 113 e 114. E mais, essa dita variação volumétrica não se encontra registrada no SCANC nem foi emitida Nota Fiscal.

Ainda, a variação volumétrica apurada pela Autuada é somente de dilatação. Não ocorreu o fenômeno da evaporação nos seus estoques? Onde estão os cálculos dessas quantidades?

#### **Da busca pela verdade real e do reconhecimento pela Autuante de informações não consideradas no SCANC.**

Vejamos o argumento da Autuada quanto a este tópico, à fl. 114:

*“O procedimento de fiscalização foi realizado com base nas Notas Fiscais de Entradas e Saídas, Preço Médio das Entradas e Saídas, Livro Registro de Inventário e SCANC, segundo referido pelo auditor responsável.*

*Neste contexto, prestigiando-se a busca pela verdade real e a sua correta apuração, é importante mencionar que a autuada não alimentou devidamente algumas informações no SCANC, no Inventário, que por sua relevância, alteraram substancialmente o resultado da fiscalização e, por consequência, a aplicação da exacerbada multa.”*

E prossegue apresentando nas folhas seguintes (fls. 115 a 118), valores que deveriam ser considerados como corretos ao invés daqueles regular e legalmente escriturados. Obviamente, a pretensão da Autuada não encontra nenhum amparo legal. Retificar valores apurados na ação fiscal com base na sua escrituração fiscal para sanar as irregularidades apuradas.

#### **Dos produtos não líquidos. Lubrificantes, fluidos, aditivos e outros.**

Temos aqui um argumento sequencial ao item anteriormente referenciado. Inclusive, com redação que pode levar a uma interpretação incorreta. Isto porque o Autuante “capturou” do livro de Registro de Inventário as quantidades efetivas e legalmente declaradas e registradas pela Autuada. Basta que o Relator comprove os valores lançados no demonstrativo de fls. 08 a 11 com o livro de Registro de Inventário de fls. 50 a 63/v.

Agora, pretende a Autuada que tais quantidades ali registradas não sejam consideradas sob argumento de que estão incorretas.

#### **Da existência do fenômeno das transformações físico-químicas dos combustíveis líquidos.**

Bom, aqui a Autuada dá a entender apostar em explicações que ela mesma se complica. Não cabe estender muito o tema uma vez que a questão da dilatação de fluídos, especificamente combustíveis, deve ser reconhecida no SCANC, exatamente no campo “(-) Perdas” e/ou “(+) Ganhos” (vide verso das fls. 22 a 49/v).

E mais, o registro ali deve ser objeto de registro com a correspondente emissão de Nota Fiscal de Entrada, obviamente com o recolhimento do ICMS Normal e o ICMS Antecipação Tributária. Afinal, grandes volumes de gasolina, álcool e óleo diesel não “surgem do nada”, segundo o ATO 33 COTEPE/ICMS, de 10/06/2015.

Quanto ao balanço de massa e ganho volumétrico, independente do registro no SCANC, é sabido que no Nordeste, em especial na Bahia, não dista tanto dos demais Estados brasileiros, segundo o Ato 33 COTEPE/ICMS.

Agora, deparamos com uma informação digna da verborragia da língua portuguesa no terceiro parágrafo das fls. 121:

*“A autuada contabiliza as entradas dessas matérias primas a temperatura de 20°C e realiza as saídas de produtos acabados a temperatura ambiente, destacando ainda maio o fenômeno da dilatação dos produtos”.*

Simplificando, a Autuada pode dar entrada em 100 mil litros de combustíveis, com temperatura real de 30°, registrando com a temperatura de 20° que, em momento algum, deixará de ser 100 mil litros.

E esses mesmos 100 mil litros serão sem mil litros da mesma forma na saída, seja qual for a temperatura considerada (a ambiente, que declara, mas não informa qual).

Ou seja, em se tratando de volume (e não massa) entra com a temperatura ambiente e sai com a temperatura ambiente cuja variação (gradiente) não é significativa.

E, acaso seja observada variação volumétrica, esta deve ser reconhecida no SCANC, através da emissão de Nota Fiscal. Sobre a alegação de que “os produtos analisados tiveram 100% de sua

*carga tributária substituída no início da cadeia, não cabendo novo recolhimento do imposto pelo contribuinte substituído”, tal alegação não se configura in casu.*

Foi apurada no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias omissão de entradas de mercadorias. Logo, tais produtos não tiveram sua carga tributária substituída no início da cadeia, afinal não se apura nem recolhe imposto espontaneamente de mercadoria sem Nota Fiscal.

Vejamos a normatização sobre variação volumétrica. Para isto, o Ato 33 COTEPE/ICMS de 10/06/2015:

**ATO 33 COTEPE/ICMS, DE 10-6-2015**  
**(DO-U DE 15-6-2015)**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – Combustível**

***Divulgados os valores do Fator de Correção do Volume para cálculo da substituição tributária com combustíveis***

*Este Ato aprova a relação do Fator de Correção de Volume que será adotada pelas unidades federadas no cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações com combustíveis, com efeitos a partir de 1-1-2016.*

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas Atribuições que lhe confere o art. 12, XIII, do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de 1997, por este ato, torna público que a Comissão, na sua 160ª reunião ordinária, realizada nos dias 9 a 11 de junho de 2015, em Brasília, DF, com base na cláusula nona do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, decidiu:

Art. 1º Aprovar a relação do Fator de Correção de Volume (FCV) que será adotada pelas unidades federadas para os referidos combustíveis.

Art. 2º Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA

ANEXO ÚNICO

<b>Produto</b>	<b>Temperatura</b>	<b>Gasolina A</b>	<b>Óleo Diesel</b>		
		<b>UF</b>	<b>° C</b>	<b>Fator</b>	<b>Fator</b>
AC	<b>27,0</b>			0,9923	0,9943
AL	<b>27,5</b>			0,9917	0,9939
AM	<b>29,0</b>			0,9901	0,9927
AP	<b>28,0</b>			0,9912	0,9935
BA	<b>27,0</b>			0,9923	0,9943
CE	<b>29,0</b>			0,9901	0,9927
DF	<b>23,5</b>			0,9962	0,9971
ES	<b>25,5</b>			0,9945	0,9955
GO	<b>25,5</b>			0,9940	0,9955
MA	<b>29,5</b>			0,9895	0,9923
MG	<b>24,0</b>			0,9956	0,9967
MS	<b>25,5</b>			0,9945	0,9955
PA	<b>29,0</b>			0,9901	0,9927
PB	<b>27,5</b>			0,9917	0,9939
PE	<b>27,5</b>			0,9917	0,9939
PI	<b>30,0</b>			0,9890	0,9918
PR	<b>22,0</b>			0,9978	0,9984
RJ	<b>24,0</b>			0,9956	0,9967
RN	<b>29,5</b>			0,9895	0,9923

<b>RO</b>	<b>27,5</b>	0,9917	0,9939
<b>RR</b>	<b>29,5</b>	0,9895	0,9923
<b>RS</b>	<b>20,0</b>	1,0000	1,0000
<b>SC</b>	<b>20,0</b>	1,0000	1,0000
<b>SE</b>	<b>27,5</b>	0,9917	0,9939
<b>SP</b>	<b>23,0</b>	0,9967	0,9976
<b>TO</b>	<b>28,5</b>	0,9906	0,9931

A ação fiscal foi desenvolvida a partir dos documentos fiscais (Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias, livro de Registro de Inventário) assim como as quantidades lançadas no SCANC, registradas a título de FCV, conforme se comprova às fls. 12 a 63/v (cópias completas na mídia de fls. 66), nominadas como “Ganhos”.

Toda a movimentação registrada no SCANC está fundamentada nas Notas Fiscais de Entradas, Notas Fiscais de Saídas e registro do FCV de cada mercadoria que a Autuada comercializa, de acordo com o ATO COTEPE nº 47/2003. Logo, o contemplamos estritamente como regularmente escriturado.

A discussão é se os “ganhos” pela dilatação dos fluídos (Etanol, Gasolina e Diesel) foram considerados no levantamento quantitativo pelo Autuante ou não. Resta comprovado pela simples verificação dos documentos acostados ao PAF que sim. Ou seja, o SCANC onde são registradas as quantidades de variação volumétrica, seja por dilatação ou evaporação do fluído.

A partir daí o Autuante elaborou o demonstrativo de fls. 8 a 11, considerando na coluna de “Entradas/Compras/Dev” as quantidades das entradas das mercadorias suportadas por Notas Fiscais, mas as quantidades registradas no SCANC, pela Autuada, como “Ganhos”, que nada mais é do que o FCV.

Então, as entradas de mercadorias estão devidamente corrigidas pelo FCV, apurado e registrado pela Autuada (fls. 22 a 49/v). Fato comprovado. Em nenhum momento, ao longo da peça defensiva (fls. 87 a 138), a Autuada apresentou quantidades diferentes das que registrou no SCANC e que foram consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, elaborado pelo Autuante.

#### **Da manifestação sobre as informações escriturais apresentadas no Auto de Infração.**

Novamente a Autuada retorna com o argumento do item anterior, amplamente debatido. De novo somente uma referência solta ao percentual de 0,6% sem qualquer referência à norma reguladora. Ou seja, alegação não fundamenta para que seja apreciada.

#### **Da tributação antecipada e da substituição tributária progressiva.**

Mais uma vez a argumentação defensiva debatida no Item 3.6. Nenhum fato novo que não tenha sido abordado anteriormente. Repetitivo. A título de questionamento ao argumento defensivo explanado das fls. 124 a 127, arguimos:

E se, por acaso, for adquirido gasolina ou óleo diesel de uma importadora, que não seja a refinaria (leia-se: Petrobrás), sem emissão de Nota Fiscal e álcool de uma destilaria/Usina, também, sem emissão de Nota Fiscal? Onde está a tributação antecipada?

Sobre a Resolução nº 23 da ANP, de 24/11/2004, que faz referência, o percentual de 0,6% aplica-se à evaporação, considerada nas operações com varejistas de combustíveis, o que não é o caso. Aliás, estamos tratando exatamente do contrário. Inclusive, embora faça referência a referida norma reguladora a Autuada jamais procedeu qualquer tipo de registro de perda por evaporação no seu SCANC, conforme pode ser comprovado às fls. 22 a 49/v.

#### **Da Portaria SEFAZ N° 18, de 24/01/2017.**

Cabe aqui somente um comentário sobre a alegação defensiva em seu 2º parágrafo, às fls. 128:

*“Ou seja, antes, não havia hipótese de incidência ou fato gerador que exigisse ou justificasse o recolhimento do ICMS sobre as sobras apresentadas, no nosso caso, aumento de volume pela variação térmica, anteriores à publicação da referida Portaria, o que ocorreu somente no dia 25/01/2017”*

Pressupõe-se que a Autuada não atentou para o que nos ensina a Lei nº 5.172/66, o CTN, em seu artigo 97, inciso III:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;”*

*(grifo nosso!)*

Logo, não foi a citada portaria quem instituiu a hipótese de incidência ou o fato gerador que exige o ICMS sobre as “sobras”, decorrentes de variação volumétrica.

### **Dos precedentes do Conselho de Contribuintes da Bahia favoráveis à presente defesa administrativa.**

A Autuada apresenta três decisões do CONSEF que não guardam relação com a ação fiscal. Tratam de inobservância da orientação da Portaria nº 445/98 e omissão dentro dos limites decorrentes da variação de temperatura estabelecida pela ANP.

No caso, o Autuante desconsiderou os registros no SCANC realizados pelos contribuintes. Este não é o caso em discussão. O Autuante acompanhou, repetindo, os registros do SCANC, escriturado pela Autuada.

#### **PEDIDO:**

Diante do exposto, requer o Autuante a procedência da ação fiscal diante dos frágeis argumentos defensivos da Autuada uma vez que o imposto ora reclamado é passível do mesmo entendimento em outras unidades da Federação, conforme decisões que anexamos que tratam da mesma matéria, nos Estados de Goiás e Paraíba, somente a título exemplificativo.

Intimada, a empresa apresentou manifestação às fls. 1355/73.

Que o autuante apresentou novos cálculos o que impõe a reavaliação de toda a autuação. Que isto prejudica a defesa, fazendo coexistir duas formas processuais em detrimento da autuada. Que deveria ter sido reaberto prazo de defesa cujos efeitos são a nulidade do PAF ou renovação da intimação reabrindo prazo de defesa.

Repete que as omissões apontadas teriam ocorrido de forma antecedente e, portanto, já atingidas por prazo decadencial. Que o MVA reconhecido pelo autuante demonstra procedimento com erros materiais e formais o que anula o procedimento.

Que o autuante excluiu notas com CFOP 1922, 1923, 2922 e 2923, mas insiste na alocação das notas fiscais com CFOP 1664 e 5663 que correspondem a remessa e retorno de armazenagem.

Apresenta tabela com entradas e saídas de armazenagem registrados nos SPED e que ao considerar estas notas, cria indevidamente uma diferença de aproximadamente 1.431.617,79 litros de produto, classificada como omissão de entrada pelo autuante o que não representa a realidade.

Que eventuais diferenças são decorrentes de dilatação ignorando farta jurisprudência de 0,6% aplicada no varejo e distribuição de combustíveis e a tributação antecipada, se presume. Apresenta tabela com saldos iniciais e finais com base nas notas fiscais de entrada e saída bem como a exclusão daquelas que representam operações de retorno e remessa de armazenagem.

Que os saldos iniciais e finais não foram informados pela autuada no inventário anual tampouco no SCANC e caso não seja reconhecida a verdade material e a boa-fé da autuada, que a ausência destes lançamentos seja considerada e quando muito o descumprimento de uma obrigação acessória, visto que os valores e volumes estão registrados nos documentos contábeis da empresa, já anexados ao processo quando da protocolização da defesa administrativa.

No que se refere às entradas, a autuada excluiu da tabela, as notas de retorno de armazenagem. Quanto às saídas, excluiu as remessas de armazenagem. Quanto ao consumo-mistura considerados pelo autuante, os percentuais dos produtos adquiridos anteriormente já misturados, resultando em aumento do volume do produto etanol anidro aproximadamente 509.350 litros e do diesel S1800 de 485.550 litros.

Ante o exposto, ratifica o conteúdo da defesa e requer sejam declaradas as nulidades abordadas, a decadência do direito de constituição ao crédito e no mérito, devidamente instruído o PAF, seja julgado improcedente.

Às fls. 1393/1398 o então Relator, Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, solicitou diligência à SAT/COPEC por auditor estranho ao feito com os seguintes pedidos:

- a) Verificar nos elementos da escrituração fiscal do contribuinte como as notas fiscais de entrada e saída e na escrita contábil se os saldos iniciais e finais dos estoques estão em conformidade com aqueles informados pelo contribuinte na peça de defesa. Avaliar os documentos da BR DISTRIBUIDORA para fins de comprovar a movimentação dos estoques iniciais e finais em 2011, em poder de terceiros.
- b) Verificar no registro de inventário da BR PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A – TERMINAL TEMAT a existência das correspondentes quantidades em estoques de produtos da empresa autuada no exercício de 2011 (saldo inicial e final).
- c) Detalhar no parecer técnico se efetivamente as notas fiscais de remessa e retorno para armazenagem na movimentação de estoques geraram distorções quantitativas apontadas.
- d) Comprovada que a diferença quantitativa coincide ou está próxima com a que foi apresentada no quadro à fl. 117, visto ser muito inferior ao apresentado no auto, verificar se as quantidades de combustíveis ali consignadas são resultantes da variação volumétrica dos produtos recebidos e armazenados pela autuada.
- e) No que se refere ao consumo-mistura, a defesa afirma que foram consideradas pelo autuante, equivocadamente, os percentuais dos produtos adquiridos anteriormente, já misturados (produto final), resultando em aumento de volume do produto etanol anidro em 509.350 litros e do diesel S1800 de 485.550 litros, conforme tabela às fls. 1271/72. Revisar essa informação e verificar se procedem as alegações do contribuinte.

O relatório de diligência foi anexo às fls. 1476/79, conforme abaixo:

O Auto de Infração nº 279757.0094/15-0 foi lavrado na data de 30/12/2015, que lançou Crédito Tributário no valor de R\$ 600.840,96 (seiscentos mil, oitocentos e quarenta reais e noventa e seis centavos) decorrente de 2 (duas) infrações descritas às fls. 01 e 02.

O Processo Administrativo Fiscal foi baixado em diligência para cumprimento da determinação da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, fls. 1393 a 1398, que tratam de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias do exercício de 2011.

Foi realizada a revisão de todos os dados/documentos fiscais apresentados pelo Autuado, assim como seus argumentos defensivos quanto ao *modus operandi* adotado no exercício de 2011, regularmente registrado no seu SCANC e livros fiscais, sendo unificados num único arquivo, em formato de planilha Excel, nominado Petrobahia\_Omissões\_2011\_propria\_v2025.

Ressaltamos que à época da ação fiscal foi realizada visita técnica para verificação das instalações, carregamento dos caminhões tanques, assim como a medição (manômetros) das entradas e saídas dos tanques de estocagem.

Em cumprimento da diligência ordenada pela 5ª Câmara de Julgamento Fiscal passamos a expor os procedimentos e providências adotadas na revisão fiscal.

1. Operações excluídas – remessa e retorno para armazenamento.

Foram excluídas do levantamento quantitativo as operações de remessas e retornos para armazenamento realizadas sob CFOP 1664 e 1949, e 5663 e 5949. As Notas Fiscais excluídas estão relacionadas na planilha “NFE” e “NFS”:

NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS - 2011 / EXCLUIDAS DO LEVANTAMENTO																				
Data Emissão	Nota Fiscal	Dados do Emitente			Item N°	Código CFOP Produto	Descrição Mercadoria	S	U	Q	Fator	Quant.	Valor Contabil	Valor Desconto	B.Cálculo Normal	B.Cálculo Tributária	Valor IP	Valor Produto %	Alíq %	ICMS Destacado
		CNPJ	I.Estadual	UF				T	M	T	Conv.	Conv.								

2. MVA.

Foram retificados os MVA's utilizados originalmente conforme os declarados pelo Autuado às fls. 110 do PAF.

3. Agrupamento Portaria 445/1998.

Em obediência à orientação da Portaria 445/1998, em especial ao que prevê o artigo 3º, inciso III. Realizamos o agrupamento de Óleo Diesel (S500 B e S1800 A, S1800 B e S1800 A) e Gasolina (Gasolina A e Gasolina B).

Lembrando que “Gasolina Aditivada” é a “Gasolina B com aditivos). Essa diferenciação ocorre somente quando do carregamento dos caminhões tanques. Este é o motivo pelo qual não há separação no SCANC especificando separadamente.

4. Preço Médio.

Regularizado nesta revisão.

5. Estoques iniciais e finais.

Os estoques foram transcritos do livro de Registro de Inventário, apresentado pelo Autuado (fls. 50 a 63). Também são identificados no SCANC de fls. 22 a 49.

Sua alegação defensiva é de que se encontra registrada no KARDEX contábil, apresentado a partir da fl. 115. Importante destacar que essas informações não foram prestadas no curso da ação fiscal tendo sido trazidas somente em sede de Recurso Voluntário.

Assim, consideramos como autênticas as quantidades declaradas no relatório de fls. 115 e, também, 117.

6. Ganhos por dilatação.

O Autuado obedece rigorosamente aos termos do § 2º da cláusula vigésima terceira do CONVÉNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007, que definiu o SCANC - SISTEMA DE CAPTAÇÃO E AUDITORIA DOS ANEXOS DE COMBUSTÍVEIS.

Desta forma, nesta revisão, consideramos todos os registros efetuados pelo Autuado a título de “Ganho”, se existentes, assim como “MISTURA” referente ao B100 e AEC adicionados no Óleo Diesel A e Gasolina A. Essas quantidades, comprovadas nas cópias do SCANC das fls. 1.219 a 1.446.

Importante destacar o fato de que no SCANC o Autuado não separou o registro independente de Óleo Diesel S500 e Óleo Diesel S1800. Ou seja, a movimentação de entrada e saídas (incluído o ganho com dilatação) estão unificadas como Óleo Diesel S500.

Em obediência ao prescrito na Portaria 445/98, as quantidades foram agrupadas no demonstrativo de AUDITORIA DE ESTOQUES, na coluna “Reclassif/Códigos”.

7. Alíquota do Óleo Diesel.

Retificamos a alíquota aplicada ao Óleo Diesel de 27% para 25%, reconhecendo a procedência da alegação defensiva.

8. Operações de Simples Faturamento – CFOP 1922, 1923, 1925 e 5924.

Foram excluídas do levantamento as operações realizadas sob CFOP 1922, 1923, 1925 e 5924. Não identificamos nenhuma operação de entrada sob CFOP 2922 (item “e”, fls. 104).

9. Notas Fiscais de complemento de preço – entrada.

Excluímos do levantamento as Notas Fiscais de nº 17936 e 17937 por se tratarem de “NOTA COMPLEMENTAR DE PREÇO” (fls. 104, Item “f”). Após os ajustes, que se traduzem na consideração de todas as alegações defensivas efetivamente comprovadas, retificamos o demonstrativo de débito:

Infração 01 – 04.05.08						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Muta %	Valor Histórico	Diligência 5aJJF
31/12/2011	31/12/2011	165.033,88	17%	100%	28.055,76	29.564,90
31/12/2011	31/12/2011	918.811,05	19%	100%	174.574,10	22.137,23
31/12/2011	31/12/2011	1.121.333,26	25%	100%	302.759,98	10.573,37
				Total	505.389,84	62.275,50

Infração 04 – 04.05.09						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Muta %	Valor Histórico	Diligência 5aJJF
31/12/2011	31/12/2011	66.099,59	17%	60%	11.236,93	11.824,17
31/12/2011	31/12/2011	279.104,79	19%	60%	53.029,91	2.496,76
31/12/2011	31/12/2011	115.497,33	25%	60%	31.184,28	3.361,27
				Total	95.451,12	17.682,21

o contribuinte se manifestou às fls. 1508/1517, conforme transcrição abaixo:

Inicialmente, reitera todos os termos da defesa e demais manifestações no PAF, passando a discorrer, nessa oportunidade, apenas sobre a matéria objeto da diligência.

I. ANÁLISE PROCEDIMENTAL: A QUESTÃO DA MAJORAÇÃO DE VALORES

2.1. Alteração dos Valores Originais

Observa-se na devolutiva submetida à autuada, a alteração nos valores das infrações 01 e 04, conforme demonstrado:

Infração 01 – 04.05.08						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Muta %	Valor Histórico	Diligência 5aJJF
31/12/2011	31/12/2011	165.033,88	17%	100%	28.055,76	29.564,90
31/12/2011	31/12/2011	918.811,05	19%	100%	174.574,10	22.137,23
31/12/2011	31/12/2011	1.121.333,26	25%	100%	302.759,98	10.573,37
				Total	505.389,84	62.275,50

Infração 02 – 04.05.09						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Muta %	Valor Histórico	Diligência 5aJJF
31/12/2011	31/12/2011	66.099,59	17%	60%	11.236,93	11.824,17

31/12/2011	31/12/2011	279.104,79	19%	60%	53.029,91	2.496,76
31/12/2011	31/12/2011	115.497,33	25%	60%	31.184,28	3.361,27
				Total	95.451,12	17.682,21

## 2.2 Aspectos Jurídicos da Alteração

Ao proceder à análise comparativa entre os valores históricos lançados no Auto de Infração nº 279757.3011/16-6 e aqueles constantes do novo demonstrativo de débito apresentado pela fiscalização em sede de diligência, verifica-se que, não obstante a expressiva redução do montante global do auto, houve majoração indevida em dois itens específicos da autuação originária.

Com efeito, verifica-se que:

- No item 1 da infração 04.05.08, referente ao ICMS Normal sobre a base de cálculo de R\$ 165.033,88, houve elevação do valor lançado de R\$ 28.055,76 para R\$ 29.564,90, resultando em majoração de R\$ 1.509,14, equivalente a 5,38% sobre o valor original do item.
- No item 1 da infração 04.05.09, relativo ao ICMS Substituição Tributária sobre a base de R\$ 66.099,59, o valor foi majorado de R\$ 11.236,93 para R\$ 11.824,17, representando uma diferença de R\$ 587,24, correspondente a 5,22% de acréscimo.

Ambas as majorações ocorreram sem reabertura formal do lançamento, e sem observância ao contraditório específico quanto à nova base de cálculo ou à nova interpretação fiscal aplicada, o que fere os princípios da legalidade estrita, da segurança jurídica e do devido processo legal administrativo.

A majoração de valores em sede de diligência, quando não fundamentada em nova documentação ou metodologia específica determinada pela Câmara, pode configurar violação ao princípio da estabilidade das relações processuais, consagrado na jurisprudência administrativa. O art. 156, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.619/99, estabelece a impossibilidade de majoração dos valores originalmente cobrados em autuações.

*Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.*

Sobre a matéria, aliás, o CONSEF editou a seguinte Súmula:

### SÚMULA DO CONSEF Nº 11

*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non ‘reformatio in pejus’, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.*

*Data de Aprovação: Sessão de Julgamento da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual de 26/09/2019.*

*Fonte: Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.*

*Referência Legislativa: Artigo 156 do RPAF/99 (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99)*

*PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS Acórdãos CJF nos: 0349-12/18; 0258-12/17; 0070-11/17; 0027-11/19; 0303-11/15; 0097-11/15; 0395-11/08; 0314-12/08; 0132-11/02; 0552-12/06; 0062-12/06.*

## 3.3 Ausência de Fundamentação Específica

Verifica-se que a devolutiva não apresenta fundamentação técnica específica para a alteração dos valores, limitando-se a mencionar "ajustes" sem detalhar a metodologia aplicada ou as razões que levaram à modificação dos cálculos originais.

## ASPECTOS ESPECÍFICOS DOS COMBUSTÍVEIS

### 3.1 Características Físico-Químicas

Os combustíveis derivados de petróleo possuem características específicas de volatilidade e sensibilidade térmica, que resultam em variações volumétricas naturais durante os processos de armazenamento, transporte e manuseio.

A Resolução CNP nº 06/1970 estabelece que as operações com derivados de petróleo devem considerar a temperatura padrão de 20°C para efeito de medição, reconhecendo implicitamente a ocorrência de variações volumétricas decorrentes de diferenças térmicas.

### 3.2 Parâmetros Regulamentares

A Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), através de suas resoluções técnicas, admite variações operacionais de até 2,4% do volume movimentado, considerando as peculiaridades do manuseio de combustíveis líquidos.

Esta tolerância técnica fundamenta-se em estudos específicos sobre as características dos produtos e as condições operacionais normais do setor de distribuição de combustíveis.

### 3.3 Ganhos por Dilatação Térmica

As diferenças volumétricas apuradas no levantamento quantitativo, quando analisadas percentualmente em relação ao volume total movimentado, situam-se dentro dos parâmetros técnicos normais para operações com combustíveis líquidos em clima tropical.

A autuada registrou adequadamente os ganhos por dilatação em sua escrituração contábil (KARDEX) e no sistema SCANC, conforme demonstrado na documentação apresentada.

## II. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 4.1 Definitividade do Recolhimento

O regime de substituição tributária aplicável aos combustíveis, estabelecido através dos Convênios ICMS específicos, caracteriza-se pela definitividade do recolhimento efetuado pelo substituto tributário (refinaria/importador).

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 1.851-4/AL) consolidaram o entendimento de que o recolhimento por substituição tributária é definitivo, não cabendo complementação posterior em função de variações nos valores ou quantidades presumidas.

### 4.2 Aplicação ao Caso Concreto

No presente caso, todo o ICMS devido sobre os combustíveis comercializados pela autuada foi recolhido antecipadamente pela refinaria fornecedora (Petróleo Brasileiro S/A), através do mecanismo da substituição tributária.

As eventuais variações volumétricas posteriores, decorrentes de fatores térmicos naturais, não configuram nova base de incidência tributária, uma vez que o fato gerador presumido já foi integralmente contemplado no recolhimento originário.

## III. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NA DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS – PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

### 5.1 Decisões do CONSEF/BA

Este egrégio Conselho já proferiu decisões em casos similares, reconhecendo que variações volumétricas de combustíveis dentro dos parâmetros técnicos normais não configuram omissão tributável:

- Acórdão JJF nº 0286-01/06
- Acórdão JJF nº 0101-01/02
- Acórdão CJF nº 0354-12/02

### 5.2 Posicionamento dos Tribunais Judiciais e Administrativos de outros estados da Federação.

Além do posicionamento deste CONSEF, reconhecendo que a métrica volumétrica dentro dos parâmetros técnicos normais não configura omissão tributável, o Poder Judiciário vem reconhecendo a inocorrência do fato gerador na *variação volumétrica de produtos combustíveis*.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA já tratou do tema, trazendo a seguinte decisão em favor de empresa do segmento de *revendedor varejista de combustíveis*:

*PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA Segunda Câmara Cível Processo: APELAÇÃO CÍVEL n. 8057416-34.2021.8.05.0001 Órgão Julgador: Segunda Câmara Cível APELANTE: ESTADO DA BAHIA Advogado (s): APELADO: TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA Advogado (s): ANDRE LOPES SALES*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA INAUDITA ALTERA PARS. SENTENÇA IMPROCEDENTE. ICMS SOBRE COMBUSTÍVEIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DA PARTE AUTORA REJEITADA. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.*

### IV. CONCLUSÃO

A análise técnica da devolutiva da diligência revela a necessidade de reavaliação das conclusões apresentadas, tendo em vista as correções documentais demonstradas e os aspectos jurídicos específicos aplicáveis ao setor de distribuição de combustíveis, sendo i) a impossibilidade de majoração dos valores fixados originariamente no auto de infração e, por fim, ii) a inocorrência do fato gerador relativo às infrações descritas nos itens 01 e 02.

A autuada confia na reconhecida competência técnica e imparcialidade deste egrégio Conselho para a análise das questões apresentadas, sempre em observância aos princípios da legalidade, da verdade material e da justiça fiscal.

### V. DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS

Diante das razões expostas, requer-se a este egrégio Conselho:

#### PRELIMINARMENTE:

a) A anulação da majoração promovida na devolutiva da diligência, por ausência de fundamentação específica e violação aos princípios processuais;

#### E, NO MÉRITO:

b) O reconhecimento de que as diferenças apuradas decorrem de variações volumétricas naturais dos combustíveis e não ensejam a ocorrência do fato gerador do imposto exigido;

Ao final, requer que o auto de infração seja julgado NULO ou IMPROCEDENTE, ou, no máximo PROCEDENTE EM PARTE, com a adoção dos valores apurados na diligência (exceto aqueles majorados).

**VOTO**

Trata o presente processo, de lançamento de ICMS no valor inicial de R\$ 600.840,96, acrescido de multa, em decorrência de 2 infrações, a primeira pela falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e a segunda de responsabilidade do próprio sujeito passivo, também por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ambas apuradas em levantamento de estoques em exercício fechado.

Há 02 preliminares a serem contempladas inicialmente neste voto, uma de decadência e outra de nulidade.

Alega a defesa que há decadência pela data de ocorrência em dezembro lançada na autuação e não se pode adotar a data de ocorrência como 31.12.2011 por ausência de fundamentação legal.

Que não existe base legal para se afirmar que os fatos geradores ocorreram entre os dias 29 e 31 de dezembro. Que isto implica que os fatos teriam ocorrido de forma anterior, assim sendo no mínimo antes de dezembro de 2011. Que assim, implica materialização de decadência.

O auto foi lavrado em 07.12.2016, e a ciência ocorreu em 29.12.2016, conforme atesta o recebimento à fl. 03 e os fatos geradores tem data de ocorrência em 31.12.2011. Mesmo adotando-se a regra esculpida no art. 150 do CTN (05 anos exatos dos fatos geradores), a decadência se operaria a partir do dia 1º de janeiro de 2017.

O argumento do autuado é que por se tratar de presunção de que a falta de registro de operações de entrada, implica em aquisição anterior de mercadorias tributáveis por substituição tributária, estaria então sob efeito decadencial.

O levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, adota como data de ocorrência o último dia do ano, porque o inventário se refere a esta data, e sendo o livro base para comparação das demais operações de entrada e saída, adota-se esta mesma data, já que é incerta a data em que efetivamente as operações omitidas aconteceram.

Contudo, ainda que comprovando-se por hipótese que todas as aquisições anteriores que presumidamente ocorreram, fosse no mês de janeiro, ou até mesmo no primeiro dia do exercício, ainda assim não haveria de se falar em decadência, pois em se tratando de operações não registradas, aplica-se a regra do art. 173 do CTN, cujo prazo começa a contar a partir do 1º dia do exercício subsequente, ou seja, 1º de janeiro de 2012 e como houve ciência em 29.12.2016, confirma-se ausência de decadência, pois ainda não completados os 5 anos de prazo decadencial.

Assim, denego a preliminar de decadência.

A seguir, argui nulidade do lançamento, ainda que fosse possível afastar a decadência por absoluta insegurança na determinação da infração, citando a Portaria 445/98 e seu artigo 7º. Que sendo a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, qual seria a fundamentação para tal preceito?

No caso, é como se a autuada só comercializasse mercadorias isentas. Suas operações anteriores que teriam sido realizadas sem a emissão de documentos fiscais teriam gerado o recurso para suportar as compras que foram omitidas, não estariam sujeitas a incidência do ICMS. O mesmo ocorre com ST.

Alega também erro material e formal por considerar notas fiscais de operações que não são tributadas, como remessa para armazenagem, retorno de armazenagem e lançamento efetuado para simples faturamento decorrente de recebimento futuro e outros.

Com a devida vênio, não há a menor correlação ou lógica entre eventuais compras de mercadorias isentas e compras com mercadorias com substituição tributária no caso de lançamento por presunção.

Isto porque, ainda que sejam mercadorias isentas a presunção não se vincula exatamente às mesmas mercadorias sem registros, ou seja, ainda que constatada a omissão de entrada de mercadorias isentas, a presunção é a de venda de mercadorias sem a devida emissão de notas fiscais, e a receita destas vendas é que proporciona a compra das mercadorias não registradas.

No caso presente, como o contribuinte comercializa estritamente combustíveis, admite-se que as omissões de entrada não estão correlacionadas com presunção legal, visto que é a comprovação dos registros de entradas destas mercadorias que comprovam o recolhimento do imposto pelo fornecedor. Não havendo as notas fiscais, não há qualquer comprovação de pagamento por substituição tributária, visto que as saídas dessas mercadorias não são tributadas pelas saídas, mas pelas entradas.

Quanto aos erros materiais, também não há de se falar em nulidade, visto ter havido correção em diligência. Ainda não há de se falar em nulidade por cerceamento de defesa pelo prazo exígido de dez dias para manifestação após o autuante haver alterado o lançamento na informação fiscal, visto que em momento subsequente, a diligência concedeu prazo de 60 dias para que a empresa se manifestasse acerca das alterações, que ao contrário da informação fiscal, reduziu o lançamento de forma substancial, ao se acolher os erros apontados no procedimento.

Assim, denego o pedido de nulidade.

No mérito, alega erros material e formal por considerar notas fiscais de operações que não são tributadas, como remessa para armazenagem, retorno de armazenagem e lançamento efetuado para simples faturamento decorrente de recebimento futuro e outros.

Além disso contesta a utilização indevida da tabela I ato COTEPE que estabelece MVA **de 29,66%** para gasolina automotiva e álcool anidro quando deveria ser **78,60%** da tabela II. Que ainda se valeu de alíquota **de 10,30%** para óleo combustível para calcular ICMS ST do óleo diesel S 1800 e S 500 ao passo que o correto seria **31,79%**.

Que o autuante tributou as supostas omissões de entrada com base no preço médio ponderado nas últimas aquisições de mercadorias. Que deveria ter utilizado o preço médio ponderado de todas as entradas e não apenas das últimas aquisições, implicando aumento de imposto sem lastro.

Que deixou de considerar carga tributária reduzida de 15% conforme disposto no inciso XXIII do art. 268 do RICMS cuja redação vigorou até 31.12.2012, sendo aplicável a redação que vigorava em 2011.

Alega erros também na infração 02 que utilizou alíquota de óleo diesel de 27% com redução para 17% quando o correto seria 25% com redução de 40% para que a carga tributária corresponesse a 15%, conforme art. 268, XXIII.

Alega ainda a existência da variação volumétrica, e é certo que o ICMS NORMAL equivaleria a R\$ 109.509,99 e não R\$ 477.334,08. Acrescente-se que diante da revisão dos volumes, o ICMS ST exigido sofre redução de R\$ 84.214,19 para **R\$ 48.066,56**.

Apresenta tabela que demonstra variação volumétrica de produtos líquidos que resultaria em ICMS normal de R\$ 109.509,99. Trata-se de alterações sendo indevida a diferença de R\$ 367.824,08 a título de ICMS NORMAL, bem como revisada pela autuada no valor de **R\$ 36.147,63**.

Pede busca pela verdade material e argumenta que não alimentou devidamente algumas informações no SCANC e no inventário que alteram substancialmente o resultado da fiscalização.

O que se observa é que a defesa inclusive alega que foi aplicada MVA em percentual bastante inferior ao que era a correta, além de inúmeros outros erros materiais, o que levou o autuante na informação fiscal, a alterar o lançamento da infração 01, de R\$ 505.389,84 para R\$ 601.764,08 e da

infração 02 de R\$ 95.451,12 para R\$ 190.216,80, que não é permitido pelo princípio da vedação do *reformatio in pejus*.

O então relator, Conselheiro Tolstoi Nolasco, percebendo as inúmeras incongruências, converteu o processo em diligência solicitando que auditor estranho ao feito efetuasse as devidas correções, inclusive verificando a escrituração contábil de modo a comprovar se havia erro de escrituração dos estoques nos livros fiscais.

Embora executada pelo próprio autuante, de uma breve recapitulação da diligência, se observa que foi efetuada profunda reavaliação do procedimento:

1. Operações excluídas – remessa e retorno para armazenamento.

Foram excluídas do levantamento quantitativo as operações de remessas e retornos para armazenamento realizadas sob CFOP 1664 e 1949, e 5663 e 5949. As Notas Fiscais excluídas estão relacionadas na planilha “NFE” e “NFS”.

2. MVA.

Foram retificados os MVA's utilizados originalmente conforme os declarados pelo Autuado à fl. 110 do PAF.

3. Agrupamento Portaria 445/1998.

Em obediência à orientação da Portaria 445/1998, em especial ao que prevê o artigo 3º, inciso III, realizamos o agrupamento de Óleo Diesel (S500 B e S1800 A, S1800 B e S1800 A) e Gasolina (Gasolina A e Gasolina B).

Lembrando que “Gasolina Aditivada” é a “Gasolina B com aditivos). Essa diferenciação ocorre somente quando do carregamento dos caminhões tanques. Este é o motivo pelo qual não há separação no SCANC especificando separadamente.

4. Preço Médio.

Regularizado nesta revisão.

5. Estoques iniciais e finais.

Os estoques foram transcritos do livro de Registro de Inventário, apresentado pelo Autuado (fls. 50 a 63). Também são identificados no SCANC de fls. 22 a 49.

Sua alegação defensiva é de que se encontra registrada no KARDEX contábil, apresentado a partir da fl. 115. Importante destacar que essas informações não foram prestadas no curso da ação fiscal tendo sido trazidas somente em sede de Recurso Voluntário.

Assim, consideramos como autênticas as quantidades declaradas no relatório de fls. 115 e, também, 117.

6. Ganhos por dilatação.

O Autuado obedece rigorosamente aos termos do § 2º da cláusula vigésima terceira do CONVÉNIO ICMS 110, DE 28 DE SETEMBRO DE 2007, que definiu o SCANC - SISTEMA DE CAPTAÇÃO E AUDITORIA DOS ANEXOS DE COMBUSTÍVEIS.

Desta forma, nesta revisão, consideramos todos os registros efetuados pelo Autuado a título de “Ganho”, se existentes, assim como “MISTURA” referente ao B100 e AEC adicionados no Óleo Diesel A e Gasolina A. Essas quantidades, comprovadas nas cópias do SCANC das fls. 1.219 a 1.446.

Importante destacar o fato de que no SCANC o Autuado não separou o registro independente de Óleo Diesel S500 e Óleo Diesel S1800. Ou seja, a movimentação de entrada e saídas (incluído o ganho com dilatação) estão unificados como Óleo Diesel S500.

Em obediência ao prescrito na Portaria 445/98 as quantidades foram agrupadas no demonstrativo de AUDITORIA DE ESTOQUES, na coluna “Reclassif/Códigos”.

7. Alíquota do Óleo Diesel.

Retificamos a alíquota aplicada ao Óleo Diesel de 27% para 25%, reconhecendo a procedência da alegação defensiva.

8. Operações de Simples Faturamento – CFOP 1922, 1923, 1925 e 5924.

Foram excluídas do levantamento as operações realizadas sob CFOP 1922, 1923, 1925 e 5924. Não identificamos nenhuma operação de entrada sob CFOP 2922 (item “e”, fls. 104).

9. Notas Fiscais de complemento de preço – entrada.

Excluímos do levantamento as Notas Fiscais de nº 17936 e 17937 por se tratarem de “NOTA COMPLEMENTAR DE PREÇO” (fls. 104, Item “f”). Após os ajustes, que se traduzem na consideração de todas as alegações defensivas efetivamente comprovadas, retificamos o demonstrativo de débito:

Infração 01 – 04.05.08						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Multa%	Vlr Histórico	Diligência 5ª JJF
31/12/2011	31/12/2011	165.033,88	17%	100%	28.055,76	29.564,90
31/12/2011	31/12/2011	918.811,05	19%	100%	174.574,10	22.137,23
31/12/2011	31/12/2011	1.121.333,26	25%	100%	302.759,98	10.573,37
				Total	505.389,84	62.275,50

Infração 02 – 04.05.09						
Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Multa%	Vlr Histórico	Diligência 5ª JJF
31/12/2011	31/12/2011	66.099,59	17%	60%	11.236,93	11.824,17
31/12/2011	31/12/2011	279.104,79	19%	60%	53.029,91	2.496,76
31/12/2011	31/12/2011	115.497,33	25%	60%	31.184,28	3.361,27
				Total	95.451,12	17.682,21

Em sua manifestação, o contribuinte argui o seguinte:

- No item 1 da infração 04.05.08, referente ao ICMS Normal sobre a base de cálculo de R\$ 165.033,88, houve elevação do valor lançado de R\$ 28.055,76 para R\$ 29.564,90, resultando em majoração de R\$ 1.509,14, equivalente a 5,38% sobre o valor original do item.
- No item 1 da infração 04.05.09, relativo ao ICMS Substituição Tributária sobre a base de R\$ 66.099,59, o valor foi majorado de R\$ 11.236,93 para R\$ 11.824,17, representando uma diferença de R\$ 587,24, correspondente a 5,22% de acréscimo.

Além disso, questionou a alteração do lançamento sem a devida fundamentação e que a diferença apontada se deve a possível variação volumétrica.

Vejamos a súmula do CONSEF:

SÚMULA DO CONSEF Nº 11

*Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non ‘reformatio in pejus’, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.*

O que a súmula veda é o acréscimo à infração, advinda de fatos novos e não correção de erros materiais em fatos já descritos no lançamento. Não houve acréscimos de novos materiais ou novos documentos, mas mera correção dos erros apontados na defesa.

As 02 infrações foram efetivamente reduzidas, e o pequeno acréscimo de 02 dos itens autuados, não se caracteriza *reformatio in pejus*, visto que houve no contexto da infração, significativa redução.

O mesmo ocorre quando de uma infração com lançamentos mensais, em que a infração, por inteiro, é reduzida, mas um dos meses lançados tem eventual majoração, que não caracteriza reforma para aumento do lançamento, visto o total se encontrar reduzido.

Quanto ao aumento de volume, há considerações a fazer: se no lançamento inicial, não fosse considerado os aumentos no estoque, e havendo o pedido de inclusão da variação como elemento de correção, certamente aumentaria o estoque final, aumentando as omissões de entrada, e o aumento por dilatação não podendo ser tributado, deveria ser abatida do lançamento. Havendo o registro da variação volumétrica, nada se altera visto que se há aumento de estoque, a entrada ficta pelo aumento de volume, compensa este aumento no inventário final, anulando a omissão correspondente.

No pedido de diligência, foi solicitado: “pede-se verificar se a quantidade de combustíveis do quadro inserido à fl. 117, são resultantes da conversão de temperatura (variação volumétrica)”.

O autuante no relatório de diligência, afirma que “considerou todos os registros efetuados pelo autuado a título de ganho” cujas quantidades foram comprovadas nas cópias do SCAN fls. 1219/1446. Ou seja, ficou evidenciado que os aumentos volumétricos foram inseridos, anulando o efeito do aumento do estoque no inventário, anulando as omissões que foram apontadas inicialmente.

Em sua manifestação o contribuinte reclama da variação volumétrica, sem trazer qualquer comprovação de que o autuante não tenha considerado os ganhos por conversão volumétrica.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL, nos valores apontados na diligência à fl. 1479.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.3011/16-6, lavrado contra PETROBAHIA S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 79.957,70, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 62.275,50 e de 60% sobre R\$ 17.682,20, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR