

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0068/20-5
RECORRENTE - SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0114-03/21-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 02/12/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0325-12/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/10/2020, no valor de R\$2.123.685,17, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.05.08 - Falta de recolhimento do ICMS, 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 mercadorias nos exercícios fechados de 2015 e 2016, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.061.584,57, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2015 e 2016, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.062.100,60, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 3ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0114-03/21-VD (fls. 90 a 99), com base no voto a seguir transscrito:

“O deficiente suscitou a nulidade do presente lançamento, alegando que o Fisco lavrou o presente Auto de Infração indicando dispositivos que não delimitam com clareza qual seria a matéria tributável, além de inexistir relato das circunstâncias fáticas que levaram à autuação. Ambas as infrações constantes no Auto de Infração fazem referência ao art. 217 do RICMS-BA, o qual se aplica, conforme se verifica do seu caput, à escrituração realizada pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, o que não é o caso do Impugnante.

Entendo que os dispositivos da Legislação Tributária Estadual, citados no Auto de Infração, guardam relação com o imposto apurado pelos Autuantes, conforme análise efetuada em relação ao mérito, e não implica nulidade da autuação provável equívoco na indicação de dispositivo do RICMS-BA, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o motivo da autuação fiscal. Portanto, considero superada a alegação de que

houve equívoco no enquadramento legal das infrações, em razão de provável erro de indicação de dispositivo regulamentar.

O Impugnante ressaltou que o cálculo do imposto cobrado, conforme narrado na autuação, foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, e que, em se tratando de operação de gás natural, não é aplicável a MVA. Disse que o § 8º do art. 289 do RICMS-BA, dispõe que a base de cálculo da operação será o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), estabelecido através de Ato COTEPE.

Conforme informado pelo Autuante, o cálculo do imposto foi realizado de acordo com as hipóteses de omissão de entradas ou omissão de saídas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, sendo efetuado conforme o previsto no art. 23-A, Inciso II e art. 23-B da Lei 7.014/96 (custo médio/preço médio), por isso, não é acatada a alegação defensiva.

O Defendente afirmou que o Auto de Infração padece de vício material insanável, em razão de não ser possível ao Autuado, observando os fatos descritos, presumir a fundamentação do Auto de Infração. Disse que, diante da impossibilidade de identificar com clareza contra qual imputação deve se defender, revela-se flagrante cerceamento de defesa.

Observo que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, e foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, conforme fls. 07/27 do PAF. Não foi identificado qualquer prejuízo ao Impugnante; as irregularidades apuradas foram descritas de forma compreensível, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, se referindo ao levantamento fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, as Infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria.

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 em exercícios fechados (2015 e 2016).

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2015 e 2016).

O Autuado alegou que jamais deixou de registrar todas as entradas de mercadorias recolhendo integralmente o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia. Disse que o trabalho da Fiscalização que constatou saldo final de estoque negativo partiu de premissa equivocada, visto que foram considerados saldos iniciais de estoque e de entrada de mercadorias em volumes menores que os corretos, bem como desconsiderados elementos essenciais.

Quanto a isso, esclarece que é comum na operação do gás natural, notas fiscais de entradas de mercadorias relativas a dezembro de 2015 e dezembro de 2016 foram escrituradas extemporaneamente em janeiro de 2016 e janeiro de 2017. Dessa forma, o saldo inicial de estoque para as competências em análise não seria negativo.

Na informação fiscal, o autuante ressaltou que a escrituração fiscal deve, obrigatoriamente, obedecer às regras legais sob risco de cada sujeito passivo da obrigação principal adotar o modus operandi que melhor lhe convier. Em se tratando da Escrituração Fiscal Digital, que é o caso específico do Autuado, e em especial quanto ao Registro de Inventário, reproduziu o que expressam os Artigos 247, 248 e 255, do RICMS-BA/2012.

Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal.

Na realização do procedimento fiscal, os autuantes relacionaram os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão. Esses documentos fiscais envolvidos constam dos demonstrativos gravados na mídia, tipo DVD apenso à fl.27, cuja cópia foi fornecida ao Autuado.

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas, os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício.

Não devem ser acatadas correções em relação aos estoques inicial e final, tendo em vista que estes devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do período, tendo em vista que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

O Autuado alegou que foi apurado na autuação que houve diferença referente ao produto 96809, código do GLP vendido à granel. Entretanto, para calcular o total das entradas para o produto 96809, devem ser considerados, além das devoluções do produto, as entradas que se referem ao produto 00001.

O Autuante analisou a reclassificação pleiteada pelo Autuado e afirmou que a omissão de entrada se desloca para outra mercadoria, onerando o Crédito Tributário. Disse que o mesmo fato ocorre no exercício de 2017. Neste caso, uma insignificante omissão de saídas, base de cálculo de R\$ 416,43, com GLP “OM” (Outras Marcas, na simbologia informada por Preposto da Autuada aos Autuantes).

Em resumo, a reclassificação das quantidades das mercadorias “00001 GLP-GRANEL NS” para “96809 GLP GRANEL VENDA SGB” resulta na retificação das omissões conforme demonstrativo de débito das Infrações 01 e 02 que elaborou em decorrência da alegação defensiva.

Quanto à revisão comentada pelo Autuante, considerando o quadro elaborado na informação fiscal (fl. 79 do PAF), foram apurados valores de débito nos exercícios fiscalizados superiores àqueles calculados originalmente, o que motivaria agravamento do débito originariamente apontado no Auto de Infração. Ou seja, esses valores representam uma nova conformação do débito, decorrente de novos cálculos efetuados em razão das alegações defensivas, o que implicaria aumento do valor total lançado para esta autuação. Entretanto, considerando que no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, devem ser mantidos os valores originais do lançamento.

No tocante à infração 02, o Autuado alegou que se verifica verdadeiro desconhecimento da apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função da MVA. Citou o § 8º do art. 289 do RICMS-BA. Mesmo quando a legislação previa a aplicação de MVA, disse que a lei determinava sua aplicação apenas quando o valor fosse superior ao PMPF, mas o PMPF foi superior à MVA em todos os períodos.

Também alegou que mesmo admitindo eventual correção plena no demonstrativo apresentado pela Fiscalização, não há que se falar em crédito tributário pendente de recolhimento, pois o ICMS incidente em toda a cadeia já foi pago integralmente pela refinaria de origem, quando deu saída ao GLP, conforme dispõe o Convênio ICMS nº 110/2007.

Conforme esclarecido na informação fiscal, foi apurado nos demonstrativos à fl. 07 do PAF, que houve entradas de mercadorias sem documentação fiscal, e a alegação defensiva não encontra respaldo na Legislação Tributária, indo de encontro ao que prevê os Artigos 23 e 23-A da Lei nº 7.014/96.

Como já mencionado na preliminar de nulidade, o cálculo do imposto nas hipóteses de omissão de entradas ou omissão de saídas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques é efetuado de acordo com o previsto no art. 23-A, Inciso II e art. 23-B da Lei 7.014/96 (custo médio/preço médio). Neste caso, não é acatada a alegação defensiva.

O autuado não exibiu elementos suficientes para comprovar a existência de registro das entradas das diferenças de mercadorias apuradas na autuação e, por se tratar de produtos com recolhimento do ICMS por antecipação tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto. Neste caso, não pode ser acatada a alegação de que o imposto foi pago de forma integral pela refinaria, inclusive pelo imposto devido nas futuras operações de venda.

Não obstante essa falta de comprovação, não caberia 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 comercializa mercadoria sujeita 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.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria, cujo imposto foi recolhido por antecipação tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o ICMS do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96 (Infração 01). É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 02).

Nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (01 e 02), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria. Acato as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) *Tratando-se de mercadoria enquadrada no regime de antecipação tributária, e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 01), conforme art. 10, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 c/c art. 6º, IV da Lei 7.014/96.*
- b) *É devido também, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo I do RICMS-BA/2012, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 02), conforme art. 10, inciso I, alínea "b" da Portaria 445/98.*

O defensor alegou, ainda, que se verifica a nulidade da multa imposta, afirmando que a autuação deixou de especificar a alínea correspondente à multa, se limitando a indicar o inciso, de forma genérica e abstrata. Disse que se verifica a nulidade da multa de 100% aplicada, uma vez que a autuação deixou de especificar a alínea correspondente, se limitando a indicar o inciso, de forma genérica e abstrata

Quanto às multas decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "d" e inciso III, "g", da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 109 a 121), nos termos do Art. 169, I, "b" do RPAF/99, no qual repetiu todos os argumentos esposados em sua Defesa.

Disse que é empresa do grupo SHV, líder mundial em distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), que tem como atividade principal o tratamento, armazenamento, transporte, distribuição e comércio de gás (inclusive, em pequena escala, o Propano e o Butano), a indústria e o comércio de aparelhos ou equipamentos relacionados com as atividades por ele exercidas.

Afirmou que, não obstante seu constante cuidado em manter sua regularidade fiscal, a autuação foi lavrada para cobrança do ICMS-ST, na condição de responsável solidário, referente aos períodos de dezembro de 2015 e dezembro de 2016, bem como cobrança do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, referente aos mesmos períodos.

Alegou que o Auto de Infração foi lavrado indicando dispositivos que não delimitam com clareza qual seria a matéria tributável, além de inexistir relato das circunstâncias fáticas que levaram à autuação, tendo, em ambas as infrações, sido feito referência ao Art. 217 do RICMS/12, o qual se aplica, conforme se verifica do seu caput, à escrituração realizada pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, o que não é o seu caso.

Acrescentou que o cálculo do imposto cobrado, foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, não aplicável às operações com gás natural, pois o §8º, do Art. 289 do RICMS/12 dispõe que a base de cálculo da operação é o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), estabelecido através de Ato COTEPE.

Ressaltou que o Acórdão recorrido afirmou que o cálculo do imposto foi realizado de acordo com o previsto nos Arts. 23-A, II, e 23-B, da Lei nº 7.014/96, mas que a disposição legal mencionada só seria aplicável nos casos de inexistência de estoques iniciais e finais ou de aquisição da mercadoria no período.

Expressou restar claro o erro na capitulação legal no Auto de Infração e, consequentemente, a supressão da segurança jurídica e do seu direito de defesa, uma vez que esta não é, nem poderia ser, a responsável por indicar o enquadramento legal a fundamentar a autuação, que padece de vício material insanável, em razão de não lhe ser possível, observando os fatos descritos, presumir a fundamentação do Auto de Infração.

Asseverou que, mesmo que seja superada a nulidade arguida, o que admite apenas para fins de argumentação, entende que a autuação fiscal também não merece prosperar em seu mérito, ao menos quanto ao que presumiu estar sendo exigido pela fiscalização.

Destacou que jamais deixou de registrar todas as entradas de mercadorias recolhendo integralmente o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, sendo que o Gás Liquefeito de Petróleo – GLP se encontra sob a égide do regime da substituição tributária, pelo qual é antecipada na origem da cadeia de venda a apuração e o recolhimento integral do ICMS, que seria devido ao final da cadeia de circulação do produto, conforme disposto no Art. 6º c/c o Art. 9º, §1º da Lei Complementar nº 87/96.

Alegou que o trabalho da Fiscalização que constatou saldo final de estoque negativo partiu de premissa equivocada, visto que foram considerados saldos iniciais de estoque e de entrada de mercadorias em volumes menores que os corretos, bem como desconsiderados elementos essenciais.

Quanto a isso, esclareceu que na operação do gás natural, notas fiscais de entradas de mercadorias relativas a dezembro de 2015 e dezembro de 2016 foram escrituradas extemporaneamente em janeiro de 2016 e janeiro de 2017, em que o saldo inicial de estoque para as competências em análise não seria negativo.

Aduziu que além das notas fiscais extemporâneas, a autuação cometeu um erro na análise dos códigos para comparação das notas de entrada e saída, tendo indicado que houve diferença na apuração referente ao produto 96809, código do GLP vendido à granel, entretanto, para calcular o total das entradas para o produto 96809, deveriam ter sido considerados, além das devoluções do produto, as entradas que se referem ao produto 00001.

Registrhou que, pela análise do estoque final do período do produto 00001, verifica-se claramente uma sobra, que é mais que suficiente para explicar a alegada omissão das notas fiscais de entrada, tendo anexado planilha à sua Defesa para fins de comprovação das alegações quanto à composição do estoque inicial, bem como as entradas de mercadorias extemporaneamente, que descharacterizam a alegada omissão nas entradas.

No tocante à infração 02, explicou que se verificou verdadeiro desconhecimento da apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função da MVA, de acordo com o §8º, do Art. 289 do RICMS/12, e, mesmo quando a legislação previa a aplicação de MVA, a lei determinava sua aplicação apenas quando o valor fosse superior ao PMPF, mas o PMPF foi superior à MVA em todos os períodos, de modo que o cálculo utilizado carece de fundamentos, devendo ser integralmente anulado.

Acrescentou que, mesmo em se admitindo eventual correção plena no demonstrativo apresentado na autuação, não há que se falar em crédito tributário pendente de recolhimento, pois o ICMS incidente em toda a cadeia já foi pago integralmente pela refinaria de origem, quando deu saída ao GLP, conforme dispõe o Convênio ICMS 110/2007.

Defendeu que eventual falha e/ou erro na prestação de informações, exatamente o que foi relatado na autuação, mas que não ocorreu, como já demonstrado, jamais poderia constituir nova

cobrança do tributo já recolhido, não se encontrando na figura de responsável, que é totalmente transferida à ponta inicial da cadeia, ou seja, para a refinaria, que é a substituta tributária, sendo responsável plena pelo recolhimento do ICMS em todas as possíveis operações na cadeia de vendas até o consumidor final.

Também alegou que se verifica a nulidade da multa de 100% aplicada, uma vez que a autuação deixou de especificar a alínea correspondente à multa imposta, se limitando a indicar o inciso, de forma genérica e abstrata.

Afirmou que não pretende questionar a legitimidade da Administração Pública para imposição de penalidade em razão de descumprimento de obrigação, mas que a imposição das multas de 60% e 100% sobre o montante total do débito exige frontalmente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Requeru a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, o cancelamento do lançamento, em razão de não ter deixado de escrutar entradas ou incorrido no cometimento de qualquer infração que tenha ocasionado ausência de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS.

Pediu também que, caso não se entenda pela extinção total da cobrança, seja reconhecido que as multas aplicadas não observam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzidas a um patamar coerente, ou, ao menos, seja declarada a nulidade da multa de 100%, referente à Infração 01, devido à insuficiência da fundamentação legal.

Protestou por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada posterior de documentos.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Rodrigo de Melo Castro Dias - OAB/RJ nº 197.247.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa, em razão da falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de entradas de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, na condição de responsável solidário por antecipação tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2015 e 2016.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação, alegando erro na capitulação legal no Auto de Infração, e consequentemente, a supressão da segurança jurídica e do seu direito de defesa, pois ambas as infrações fazem referência ao Art. 217 do RICMS, que disse se aplicar apenas às microempresas, bem como a indicação no Acórdão recorrido que a base de cálculo atendeu ao disposto no Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96.

Quem se equivocou foi o Autuado, pois o Art. 217 do RICMS/12, dispõe sobre a escrituração das notas fiscais no Livro Registro de Entradas, obrigatório para o Autuado nos termos dos Arts. 212, I, e 247 do RICMS/12, e as infrações apontam a omissão de entradas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, sendo o dispositivo totalmente condizente com as exigências.

Já a base de cálculo, conforme se observa nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, foram calculados de acordo com o que determina o Art. 23-A, II, “a” da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

...
II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
...”

Constatou que o presente processo está revestido das formalidades legais, os demonstrativos foram detalhadamente apresentados, os quais foram entregues ao Autuado via DTE, constando as entradas, saídas, estoques iniciais e finais, cálculo do preço médio, relação e cálculo do valor das omissões.

Além disso, conforme leciona o Art. 19 do RPAF/99, “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”.

O Autuado também arguiu a nulidade da multa aplicada na Infração 02, por não ter sido indicada a alínea correspondente, “*se limitando a indicar o inciso, de forma genérica e abstrata*”. Ora, esta Câmara de Julgamento Fiscal pode e deve adequar a multa de acordo com a infração cometida, sendo cristalino que a multa aplicada na Infração 02 é a prevista no Art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, sem que isto represente nenhuma nulidade no processo.

Portanto, afasto as alegações de nulidades no Auto de Infração.

Destaco a incompetência do CONSEF quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual, nos termos do Art. 167 do RPAF/99, ressaltando que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42 da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para o seu cancelamento ou a sua redução.

No mérito, aduziu que:

- a) foram escrituradas notas fiscais de entradas de mercadorias extemporaneamente no exercício subsequente, o que disse ser comum nas operações com gás natural;
- b) não foram consideradas as entradas do produto cadastrado sob o código nº 00001, necessário para calcular o total das entradas do GLP vendido à granel, cadastrado no código nº 96809;
- c) o imposto relativo à Infração 02 foi calculado com base na MVA, sendo que o §8º do Art. 289 do RICMS/12, prevê que a base de cálculo do ICMS nas operações com gás natural, é o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF, estabelecido através de Ato COTEPE;
- d) o recolhimento do imposto sobre o GLP, é efetuado pela refinaria de acordo com o regime de substituição tributária, abrangendo todas as saídas até o consumidor final, não tendo motivo para ludibriar ou deixar de informar as operações de entrada.

Inicialmente, destaco que todas as referências que o Autuado fez em relação a gás natural, estão sendo consideradas como GLP, que é o objeto da autuação.

Verifico que o Autuado não trouxe nenhuma comprovação de que foram escrituradas notas fiscais relativas a um exercício no mês subsequente. Entretanto, não faz sentido tal alegação, a partir da observação de que foi apurada a omissão de entradas em ambos os exercícios. Caso tivesse ocorrido tal escrituração equivocada, teria sido apurada omissão de entradas em um exercício, e omissão de saídas no exercício subsequente, o que não ocorreu. Além disso, caberia ao Autuado fazer os devidos ajustes em seu estoque, e informar tal procedimento à SEFAZ.

Também não faz sentido a alegação de que deveria ser efetuado o agrupamento entre os produtos cadastrados nos códigos nº 00001 e 96809, pois tal procedimento só iria prejudicar o Autuado. O produto cadastrado no código nº 00001, não apresentou nenhuma omissão em ambos os exercícios, seja de entrada ou de saída, e ainda possui preço médio bem superior ao produto cadastrado no código nº 96809 (R\$2,27 contra R\$1,45 em dezembro de 2015 e R\$2,48 contra R\$1,63 em dezembro de 2016). Caso o agrupamento pleiteado fosse feito, o valor exigido no Auto de Infração seria quase 30% superior ao valor ora cobrado.

É correta a informação, como regra geral, de que o recolhimento do imposto sobre o GLP é efetuado pela refinaria, de acordo com o regime de substituição tributária, abrangendo todas as saídas até o consumidor final, mas esta regra comporta exceções, pois o Autuado pode receber o GLP de outras fontes que desconhecemos, inclusive do exterior, com ou sem o pagamento do imposto.

O fato é que foi apurada a omissão de entradas de GLP, e o imposto relativo a estas operações, deve ser exigido mediante lançamento de ofício. Ressalto, que poderia até ocorrer a perda de produto na operação, mas a omissão de entradas indica exatamente o contrário, a entrada de produto sem a emissão de notas fiscais.

Já nos deparamos recentemente com a discussão relativa ao uso da MVA ou PMPF, nas operações com GLP no Acórdão CJF nº 0080-12/21-VD, onde restou assentado por unanimidade, que deve ser utilizado o PMPF como base de cálculo apenas quando este for inferior ao valor calculado com base na MVA.

Naquele julgamento, o Autuado havia efetuado uma consulta formal à SEFAZ, cuja conclusão, amparada no do §6º do Art. 23 da Lei nº 7.014/96, foi a seguinte:

“Dianete do exposto, e considerando os dispositivos legais acima transcritos, informamos que nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ou o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados da MVA prevista no Anexo 1, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.” (grifos)

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279757.0068/20-5, lavrado contra SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$2.123.685,17, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.062.100,60, e 100% sobre R\$1.061.584,57, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS