

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0073/20-9  
**RECORRENTE** - SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0112-03/21-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 02/12/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0328-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 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 PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida da 3ª JJF que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 23/10/2020, referindo-se à exigência de R\$1.470.921,40 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2015). Valor do débito: R\$741.690,90. Multa de 100%.*

*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 exercício fechado (2015). Valor do débito: R\$729.230,50. Multa de 60%.*

*Na descrição dos fatos consta a informação de que se refere a operações com GLP – Gás Liquefeito de Petróleo, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte.*

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 31 a 43 do PAF. Um dos autuantes presta informação fiscal às fls. 72 a 77 dos autos. A JJF proferiu a decisão nos seguintes termos:

### VOTO

*O defendente 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 ressaltou o 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, 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2015).*

*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 exercício fechado (2015).*

*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 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 apensa à fl.24, 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 no exercício de 2015 foi apurada somente omissão de entradas de mercadorias tributadas, enquadradas no regime de Substituição Tributária. Do exame da movimentação das mercadorias “00001 GLP-GRANEL NS” esta não apresenta qualquer omissão, nem de saída, nem de entrada, após as reclassificações na coluna “Envase”. A reclassificação pleiteada pelo Autuado fará com que a omissão de entrada se desloque para outra mercadoria, onerando o Crédito Tributário.*

*Quanto à revisão comentada pelo Autuante, apurando-se valores superiores àqueles calculados originalmente, 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 as 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, inexistente, 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 1 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 defendente 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 inconstitucionalidade 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 advogado devidamente habilitado apresentou as razões recursais, fls. 102 a 114, devido ao inconformismo da decisão de primeiro grau. Trouxe novamente para discussão as mesmas argumentações apresentadas na peça defensiva que segue:

- a) Destacou os  **fatos da autuação**. Pontuou que a recorrente é uma empresa de 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, na qual foi imputada a ela irregularidade fiscal na condição de responsável solidária, bem como cobrança de imposto por antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado (MVA), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal;
- b) Alega  **preliminar de nulidade do Auto de Infração por cerceamento da ampla defesa e do contraditório**. Reproduziu os arts. 142 do CTN (requisitos da lavratura do Auto de Infração); 129 do COTEB (formas para exigir o crédito tributário, no qual estabelece as condições das exigências); citou lição de Hely Lopes Meirelles (*MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo, Ed. Revista dos Tribunais. 1989, pág. 585*), fazendo referência ao exercício da ampla defesa e do contraditório (art. 37 da CF); destacou o art. 217 do RICMS (aplicação da escrituração realizada pelos contribuintes optantes do Simples Nacional), dizendo que é contribuinte do simples nacional; afirmou que o cálculo do imposto cobrado foi apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de MVA, sendo que a operação de operação de gás natural, não é aplicado tal margem (apuração – art. art. 289, § 8º do RICMS/BA) e, sim a base de cálculo da operação será o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido através de Ato COTEPE; transcreveu o art. 23-A, II (presunção de omissão de saídas ou de

prestações), sustenta que tal disposição (art. 23-A) não é aplicável para adoção da base de cálculo do tributo, sendo evidenciado erro na capitulação legal do Auto de Infração e, consequentemente, vício material insanável ao presumir a fundamentação fática do auto de infração; apontou violação dos mandamentos dos arts. 129, § 1º do COTEB e 142 do CTN, bem como, diversos princípios constitucionais, dentre eles os consagrados nos arts. 5º, LV e 37 da CF/88, o que macula o Auto de Infração de nulidade insanável.

- c) Nas alegações de **mérito**. Impugna, **na infração 1**, alegando que deixou de registrar todas as entradas de mercadorias, recolhendo integralmente o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia; explica que a mercadoria autuada é do regime ST, pelo qual é antecipada na origem da cadeia de vendas 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 9º, §1º, I da Lei Complementar nº 87/1996; discorreu que a JJF entendeu que a autuação incorreu em omissão de entrada de GLP, existindo volume de saídas superior à soma das entradas e do estoque inicial, o que teria levado a um saldo final negativo, e consequente suposta ausência de recolhimento do ICMS-ST correspondente; pontuou que a fiscalização se equivocou na apuração do saldo final de estoque negativo, sendo que foram considerados saldos iniciais de estoque e de entrada de mercadorias em volume menores que os corretos, bem como desconsiderados elementos essenciais; esclareceu que as notas de entradas das mercadorias autuadas relativas a 12/2015 e 12/2016 foram escrituradas extemporaneamente em 01/2016 e 01/2017, o que evidenciou saldo inicial de estoque para as competências em análise não seria negativo; apontou erro na análise dos códigos para comparação das notas de entrada e saída, sendo 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, devem ser consideradas, além das devoluções do produto 96809, as entradas que se referem ao produto 00001 (anexa exemplo de planilha – fls. 108); ressaltou que a JJF não analisou o argumento da sobra do produto 00001, o que já justifica a omissão na entrada de mercadorias;
- d) Ainda no **mérito – infração 2** – assinalou desconhecimento da apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função do valor acrescido, de acordo com MVA, no qual prevê que as operações de gás natural são apuradas através do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido através de Ato COTEPE, conforme o §8º, do art. 289 do RICMS/BA; sustenta que não há que se falar de tributo, pois o ICMS incidente em toda a cadeia já foi pago integralmente pela refinaria na origem, quando deu saída ao GLP, conforme dispõe o Convênio ICMS 110/2007; relatou falha e/ou erro na prestações de informações, pois a recorrente não é figura responsável do imposto, sendo totalmente transferida à ponta inicial da cadeia, ou seja, para a refinaria; trouxe explicação que a mercadoria é adquirida com o ICMS devido pela futura saída já pago de forma integral pela refinaria, a qual responde não apenas pelo ICMS decorrente da operação de venda do gás à ora Recorrente, mas também pelo imposto devido nas futuras operações de venda, englobando as vendas aos consumidores finais; sustenta não ser o responsável tributário do imposto.
- e) Alega **desproporcionalidade da penalidade aplicada**. Refuta nulidade da multa de 100% aplicada por não especificar a alínea correspondente à multa imposta, limitando a indicar o inciso, de forma genérica e abstrata; se impõe em relação às multas aplicadas de 60% e 100%, o qual fere frontalmente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade; cita ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello (*MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 10ª edição. São Paulo: Malheiros, p. 64/68*), no qual explica os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade; junta jurisprudência do STF (*STF, RE nº 523.471 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 06.04.2010*), decisão do TJ-SP do Ministro Gilmar Mendes onde reduziu a multa no patamar de 20%.
- f) Finaliza solicitando:
- Preliminarmente, reconhecer a nulidade do lançamento, diante dos erros na capitulação

legal das supostas infrações, sendo flagrante o cerceamento de defesa;

- No mérito, cancelar o lançamento, em razão de não ter incorrido a ora Recorrente no cometimento de qualquer infração que tenha ocasionado falta de recolhimento de ICMS ao Estado da Bahia; e
- Reconhecer que as multas aplicadas não observam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzidas a um patamar coerente, ou, ao menos, declarar a nulidade da multa de 100%, devido à insuficiência da fundamentação legal.
- E, protesta 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.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3ª JF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, para exigir imposto e multa em razão da falta de recolhimento do imposto decorrente de omissão de entradas de GLP (Gás Liquefeito de Petróleo), sendo mercadorias enquadradas no regime de ST, na condição de responsável solidário (infração 1) e por antecipação tributária (infração 2), apuradas mediante o exercício de 2015, para ambas as infrações imputadas.

O recorrente pede nulidade do lançamento, devido a erros na capitulação legal das supostas infrações, no qual sustenta, cerceou o seu direito de defesa, no qual fez referência ao Art. 217 do RICMS, que disse ser aplicável às microempresas, bem como a indicação que a base de cálculo atendeu ao disposto no Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96. Apontou violação dos mandamentos dos arts. 129, § 1º do COTEB e 142 do CTN, bem como, diversos princípios constitucionais, dentre eles, os consagrados nos arts. 5º, LV e 37 da CF/88.

Logo de início, reforço a rejeição da nulidade, pois para referência ao art. 217 do RICMS, dispõe a obrigação do autuado para a escrituração das notas fiscais no LRE, conforme os Arts. 212, I e 247 do RICMS/12, e as infrações apontam a omissão de entradas de mercadorias apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques.

Para o fato da base de cálculo, pode ser observado que nos demonstrativos dos autos, os cálculos estão de acordo com o Art. 23-A, II, “a” da Lei nº 7.014/96, fazendo referência, que nas omissões de entradas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoque, é considerado para o período o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria.

Para arguição de nulidade da multa aplicada na exação 02, por não ter sido indicada a alínea correspondente. As Câmaras podem adequar a multa de acordo com a infração cometida, no entanto, vejo que a multa aplicada tem previsão estabelecida no Art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, assim, não vejo como acolher esta alegação de nulidade.

Constata-se, assim, que as formalidades legais estão revestidas, que todos os procedimentos e documentos fiscais estão detalhadamente demonstrados nos autos, consequentemente, afastos as preliminares de nulidade suscitadas.

Nas questões de mérito, para ambas infrações alega que:

- registrou todas as entradas de mercadorias, recolhendo integralmente o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia;
- a mercadoria autuada é do regime ST, seria devido ao final da cadeia de circulação do produto, conforme disposto no art. 6º c/c 9º, §1º, I da Lei Complementar nº 87/1996;

- a fiscalização se equivocou na apuração do saldo final, sendo que foram considerados saldos iniciais de estoque e de entrada de mercadorias em volume menores que os corretos;
- as notas de entradas das mercadorias autuadas relativas a 12/2015 foram escrituradas extemporaneamente em 01/2016;
- há erro na análise dos códigos para comparação das notas de entrada e saída, sendo 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, devem ser consideradas, além das devoluções do produto 96809, as entradas que se referem ao produto 00001 (anexo exemplo de planilha – fls. 108), não sendo analisada o argumento da sobra do produto 00001, o que já justifica a omissão na entrada de mercadorias;
- desconhece a apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função do valor acrescido, de acordo com MVA, no qual prevê que as operações de gás natural são apuradas através do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido através de Ato COTEPE, conforme o §8º, do art. 289 do RICMS/BA;
- não há tributo a ser pago, pois o ICMS incidente em toda a cadeia já foi pago integralmente pela refinaria na origem, quando deu saída ao GLP, conforme dispõe o Convênio ICMS 110/2007;
- há falha e/ou erro nas prestações de informações, pois a recorrente não é figura responsável do imposto, sendo totalmente transferida à ponta inicial da cadeia, ou seja, para a refinaria;
- a mercadoria é adquirida com o ICMS devido pela futura saída já pago de forma integral pela refinaria, a qual responde não apenas pelo ICMS decorrente da operação de venda do gás à ora Recorrente, mas também pelo imposto devido nas futuras operações de venda, englobando as vendas aos consumidores finais; sustenta não ser o responsável tributário do imposto.

Destaco que o recorrente novamente não trouxe nenhuma prova de que as notas fiscais foram escrituradas, relativas ao exercício do mês subsequente. Portanto, a alegação de que foi apurada a omissão de entradas em ambos os exercícios, não faz nenhum sentido, pois se tivesse ocorrido a escrituração equivocada, teria sido apurada omissão de entradas para exercício atual e omissão de saídas para o exercício subsequente, não ocorrendo tal fato e não tendo nenhuma comprovação para esta situação, e se tivesse ocorrido, o contribuinte deveria fazer os devidos ajustes em seu estoque e informar à SEFAZ de tal procedimento.

Na alegação de erros nos códigos nºs 00001 e 96809, no qual deveria ser analisada o agrupamento, não sei ao certo se esse procedimento poderia favorecer ao autuado, pois é verificado que 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, assim, percebe-se que o valor exigido no Auto de Infração seria superior ao valor ora cobrado, portanto, não favoreceria ao recorrente esta situação.

Vejo correta a informação do recorrente, de que o recolhimento do imposto sobre o GLP é efetuado pela refinaria, de acordo com o regime ST, abrangendo todas as saídas até o consumidor final, no entanto, esta regra tem exceções, pois o contribuinte ora recorrente, pode receber o GLP de outras fontes desconhecidas, inclusive do exterior, com ou sem o pagamento do imposto.

E nos autos está bem evidenciado, que a apuração do imposto foi pela omissão de entradas de GLP, e o imposto relativo destas operações deve ser exigido mediante lançamento, verifica-se também que poderia até ocorrer a perda de produto na operação, embora a omissão de entradas indique exatamente o contrário, a falta de emissão de notas fiscais para entrada do produto.

Para discussão relativa ao uso da MVA ou PMPF nas operações com GLP, este CONSEF já assentou entendimento, por unanimidade, que deve ser utilizado o PMPF como base de cálculo, apenas quando este for inferior ao valor calculado com base na MVA, conforme bem destacado no Acórdão CJF nº 0080-12/21-VD, pois nesta decisão indica que:

.... à base de cálculo da substituição tributária nas operações com GLP e gasolina, se resultante da aplicação da MVA ou o PMPF, ou ainda do valor que for maior entre os dois em cada operação.

No tocante às operações com GLP, conforme manifestação da PGE/PROFIS, o Autuado efetuou consulta formal, cuja conclusão, estampada na Decisão ora recorrida, é a seguinte:

*“Diante 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)*

Também faz parte do voto condutor da Decisão de piso, a explicitação dos efeitos da consulta, ou seja, a vinculação da sua resposta tanto à Administração Tributária quanto ao consulente, no caso o Autuado, conforme transcrito a seguir:

*“Importante ressaltar que a resposta à consulta, seja ela qual for, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.” (grifos)*

(....)

*Em relação à Infração 02, relativa às operações com Gasolina A, consta no item 6.2 do Anexo 1 do RICMS/12, a previsão de que as MVAs nas operações internas seriam as “indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior”, como foi exigido na infração e mantido pela Decisão de piso.”*

Portanto, as infrações estão devidamente claras e providas para cobrança do imposto. Mantida as imputações.

Quanto às alegações de redução da multa de 100%, relativa à infração 2, nego este caráter confiscatório, pois vejo ser devidamente legal, e ressalto, que de acordo o art. 167, I do RPAF/BA, em seu Decreto nº 7.629/99, não se inclui mais na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Por fim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo na íntegra a autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279757.0073/20-9, lavrado contra SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.470.921,40, acrescido das multas de 60% sobre R\$729.230,50, e 100% sobre R\$741.690,90, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “g” 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

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS