

A. I. N° - 279757.0068/20-5
AUTUADO - SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/08/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0114-03/21-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-se-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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22/10/2020, refere-se à exigência de R\$2.123.685,17 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, 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). Valor do débito: R\$1.061.584,57. 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 exercícios fechados (2015 e 2016). Valor do débito: R\$1.062.100,60. 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. 34 a 46 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz 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.

Afirma 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.

Reproduz o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e destaca os requisitos indispensáveis à lavratura do Auto de Infração, reproduzindo, também o art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia, concluindo que o CTN foi claro ao exigir que a ocorrência apurada seja expressamente indicada de forma precisa, bem como a respectiva fundamentação legal.

Menciona ensinamento de Hely Lopes Meireles e afirma que tal ponderação é relevante e necessária com o fito de dar segurança jurídica, não só ao Impugnante, mas inclusive à Autoridade Fiscalizadora, que mantém o dever legal de atuar dentro dos limites da lei, como preleciona o art. 37 da Constituição Federal.

Alega que o Fisco lavrou o 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.

Acrescenta 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. Entretanto, tratando-se de operação de gás natural, não é aplicável a MVA. Diz 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.

Entende restar claro o erro na capitulação legal no Auto de Infração e, conseqüentemente, a supressão da segurança jurídica e do direito de defesa do Impugnante, uma vez que este não é, nem poderia ser, o responsável por indicar o enquadramento legal a fundamentar sua própria autuação. Diz 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.

Afirma que diante da impossibilidade de identificar com clareza contra qual imputação deve se defender, revela-se flagrante cerceamento de defesa, o que viola de uma só vez o mandamento dos arts. 22 de Lei 7.014/96 e 142 do CTN, bem como, diversos princípios constitucionais, entre eles os consagrados nos arts. 5º, LV e 37 da CF/88, o que macula a autuação de nulidade insanável.

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 mérito que presumiu estar sendo exigido pela fiscalização.

Inicialmente, destaca que jamais deixou de registrar todas as entradas de mercadorias recolhendo integralmente o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia. Afirma 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 art. 9º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Alega 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.

Afirma que além das notas extemporâneas, a Fiscalização cometeu um erro na análise dos códigos para comparação das notas de entrada e saída. A autuação indicou que houve diferença na apuração referente ao produto 96809, código do GLOP 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.

Registra 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 de entrada. Para fins de comprovação das alegações quanto à composição do estoque inicial, bem como as entradas de mercadorias extemporaneamente, que descaracterizam a alegada omissão nas entradas, informa que anexa à defesa planilha contendo a relação das notas fiscais envolvidas no cálculo ora exposto (Doc. 03).

No tocante à infração 02, alega que se verifica verdadeiro desconhecimento da apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função da MVA. Cita o § 8º do art. 289 do RICMS-BA, e diz que, 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 pela Fiscalização carece de fundamentos, devendo ser integralmente anulado.

Acrescenta que, mesmo em se 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.

Entende 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. Diz que não se encontra na figura de responsável, que é totalmente transferida à ponta inicial da cadeia, ou seja, para a refinaria.

Ressalta que a antecipação do tributo é feita pela figura do substituto tributário, o qual se torna responsável pleno pelo recolhimento do ICMS em todas as possíveis operações na cadeia de vendas até o consumidor final. Toda a mercadoria (gás em estado natural, após engarrafado) posteriormente comercializada 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 do Impugnante, mas também pelo imposto devido nas futuras operações de venda, englobando as vendas aos consumidores finais.

Diz que o recolhimento do imposto é antecipado pelo responsável tributário, não há e nunca houve qualquer razão para que o Impugnante tentasse ludibriar ou deixasse de informar as operações de entrada, já que não se teria qualquer benefício em, eventualmente, deixar de recolher o imposto, pois o ICMS já foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Também alega 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. Diz que a multa aplicada sobre a infração 02 deve ser integralmente cancelada.

Afirma que não pretende questionar a legitimidade da Administração Pública para imposição de penalidade em razão de descumprimento de obrigação, mas pretende demonstrar que a imposição das multas de 60% e 100% sobre o montante total do débito exigido fere frontalmente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Comenta sobre os mencionados princípios e apresenta o entendimento de que a pena imposta deve ser adequada, de maneira que seja apta a

produzir o resultado desejado; deve ser necessária, insubstituível por outro meio menos gravoso e igualmente eficaz. Deve ser proporcional em sentido estrito, estabelecendo uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo.

Entende que a multa aplicada se encontra manifestamente dissociada de qualquer parâmetro de razoabilidade ou proporcionalidade, uma vez que a referida multa, no patamar em que fixada, revela-se exacerbada. Comenta sobre decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e conclui que a multa aplicada excede ao legítimo exercício do poder conferido à Administração Pública, o que demonstra sua total afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Por fim, pede que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração. No mérito, cancelar o lançamento, em razão de não ter deixado de escriturar entradas ou incorrido no cometimento de qualquer infração que tenha ocasionado ausência de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS.

Também pede que seja cancelada a multa de 100%, referente à infração 01, alegando que o dispositivo correspondente não foi indicado. Caso não se entenda pela extinção total da cobrança, reconhecer que as multas aplicadas não observam os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzidas a um patamar coerente.

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

O autuante Agilberto Marvila presta informação fiscal às fls. 75 a 82 dos autos. Quanto à preliminar de nulidade, diz que o Crédito Tributário lançado foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, nos anos de 2015 e 2016. A base do levantamento foi a escrituração fiscal do Autuado, através das operações declaradas na EFD – Escrituração Fiscal Digital.

Informa que a ação fiscal deu início em 07/10/2020, com ciência na mesma data, fl. 6, e a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 02/12/2020 (fl. 29). Todos os demonstrativos estão anexados das fls. 7 a 29, e também, completos e em formato editável (Excel), na mídia à fl. 27, entregues ao Autuado (fls. 23/30). Portanto, obedecidos todos requisitos previstos no RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99 e legislação pertinente.

Quanto ao mérito, ressalta que embora não guarde relação direta com a matéria, a afirmação inicial do Autuado à fl. 35 de que é “líder mundial em distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) ...” não parece reconhecida pelo mercado.

Comenta que não se pode deixar de ater ao que prescreve o § 1º, do artigo 2º, do RPAF-BA, Decreto nº 7629/99, quanto à rápida solução do litígio. Diz que no mesmo sentido, quanto aos elementos trazidos aos autos não se pode afastar do previsto no artigo 123, da mesma Norma regulamentadora.

Reproduz a alegação defensiva de que, é comum na operação do gás natural, notas fiscais de entrada de mercadorias relativas a 12/2015 e 12/2016 foram escrituradas extemporaneamente em 01/2016 e 01/2017. Dessa forma, o saldo inicial de estoque para as competências em análise não seria negativo.

Ressalta 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. Transcreve o art. 34, inciso XII da Lei nº 7.014/96 e, em se tratando da Escrituração Fiscal Digital, que é o caso específico do Autuado, e em especial quanto ao Registro de Inventário, reproduz o que expressam os Artigos 247, 248 e 255, do RICMS-BA/2012.

Afirma que a alegação defensiva não encontra respaldo legal na Legislação Tributária. Diz que foi apresentada pelo Defendente à fl. 72 uma relação de Notas Fiscais que é, no mínimo, absurda. Espera o Autuado convencer que documentos emitidos no exercício de 2016 foram computados na movimentação de estoques e somente deram entrada ao longo do ano 2017.

Registra ser necessário relembrar o que prescreve o artigo 217, do Regulamento do ICMS-BA quanto à escrituração do livro Registro de Entradas e afirma que a alegação defensiva tenta se amparar no descumprimento de lei. O Autuado tenta eximir-se da acusação alegando o descumprimento das normas legais de amplo conhecimento público.

A título de mero comentário, informa que as Notas Fiscais relacionadas à fl. 72 passa a impressão de uma tentativa açodada de “composição de saldo” para justificar a omissão apurada. Frisa que não está fazendo acusação, mas é a presunção que fica demonstrada.

Sobre a alegação de erro na análise dos códigos para comparação das notas de entrada e saída, afirma que a autuação indica que houve diferença na apuração referente ao produto 96809, código do GLP, vendido a granel pelo Impugnante. Entretanto, para calcular o total das entradas para esse produto 96809, devem ser consideradas, além das devoluções do produto 96809, as entradas que se referem ao produto 00001.

Entende que o Autuado parece não ter lido os demonstrativos de fls. 7 e 8. Isto porque no exercício de 2016 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”.

Esclarece que a reclassificação pleiteada pelo Autuado fará com que a omissão de entrada se desloque para outra mercadoria, onerando o Crédito Tributário. Os Autuantes decidiram de forma conservadora quando da reclassificação.

Diz 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 abaixo. O demonstrativo de débito das Infrações 01 e 02 assim ficam em decorrência da alegação defensiva:

Infração 01 - 04.05.08

Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Vr. Histórico	Vr Defesa
31/12/2015	31/12/2015	4.124.036,12	17%	100%	701.086,14	845.099,95
21/12/2016	21/12/2016	2.002.769,06	18%	100%	360.498,43	317.922,59
					1.061.584,57	1.163.022,54

Infração 02 - 04.05.09

Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Vr. Histórico	Vr Defesa
31/12/2015	31/12/2015	4.054.752,29	17%	100%	689.307,89	830.902,27
21/12/2016	21/12/2016	2.071.070,61	18%	100%	372.792,71	406.716,41
					1.062.100,60	1.237.618,68

Diz que prevalece a exigência inicial, conforme demonstrativos de fls. 07 e 08, amparada pelos demonstrativos anexados e os completos na mídia de fls. 27.

Reproduz, ainda, a alegação de que há verdadeiro desconhecimento da apuração do gás natural, a qual não está sujeita à apuração em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicional adicionado (MVA). Também repete a alegação de que a base de

cálculo do ICMS será o PMPF (Preço Médio Ponderado a consumidor Final). Entretanto, o PMPF foi superior ao MVA em todos os períodos.

Primeiro, afirma que não está sendo exigido ICMS sobre omissão de entrada de Gás Natural e sim GLP – Gás Liquefeito de Petróleo. Como se comprova do demonstrativo de fl. 7, todas as mercadorias submetidas ao levantamento quantitativo são GLP – Gás Liquefeito de Petróleo. Absolutamente nenhuma relação, até prova em contrário, com Gás Natural. Logo, é descabido recorrer ao § 8º, do artigo 289, do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/12.

Segundo, diz que se verifica “verdadeiro desconhecimento da apuração do gás natural”, mas, ao que parece, por parte do Autuado quanto ao que prescrevem os Artigos 23 e 23-A da Lei nº 7.014/96, acaso fosse o caso do Gás Natural também.

Ressalta que estamos tratando de mercadorias adquiridas sem emissão de Nota Fiscal pelo Autuado e não seu preço praticado. E em se tratando de GLP, o Autuado não tem como comprovar que o preço que “adquiriu” as mercadorias sem documento fiscal que teve como base o PMPF. A menos que esteja confessando, expressamente, que adquiriu o GLP, cuja omissão é apontada nos demonstrativos à fl. 07, sem emissão de Nota Fiscal tendo como preço praticado na operação o PMPF. Ou seja, 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.

Conclui que o Autuado não apresentou argumentos ou provas admitidas em direito capazes de elidir a acusação fiscal. Diz restar demonstrado ao longo do Processo Administrativo Fiscal o acerto da exigência, com base na omissão de entradas de mercadorias tributadas e enquadradas no regime de Substituição Tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

A reclassificação que reivindica, quanto as mercadorias “00001 GLP-GRANEL NS” e “96809 GLP GRANEL VENDA SGB” oneram o valor do Crédito Tributário, conforme demonstrativo acima. Portanto, descabido nesta ação fiscal.

Destaca que um questionamento dos Autuantes foi “como” poderia ocorrer a omissão de entrada de GLP numa distribuidora que promove saída a granel ou em botijões de 13kg e 45kg que envasa. A curiosa resposta veio, informalmente, de um Preposto (não do Autuado, mas de uma outra distribuidora) que há probabilidade de, por erro de aferição de balança, os botijões não sejam envasados exatamente com 13Kg e 45Kg, por exemplo. Assim, têm-se botijões de 12,9Kg, p.e., vendidos como se tivessem acondicionado 13Kg de GLP. Ao final de um determinado período, essa quantidade ínfima multiplicada pela de botijões envasados dá a dimensão da omissão de entradas.

Diz ser desconfortante saber que alguém pagou por 13Kg de GLP e levou 12,9Kg GLP. Afirma tratar-se de uma mera curiosidade e que não está acusando o Autuado de ter praticado tal ato. Apenas apresentando uma das hipóteses que podem motivar a ocorrência da omissão de entrada de GLP. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

A sessão de Julgamento, realizada por videoconferência, foi acompanhada por Carlos Henrique Moura Loureiro Magliano Ribeiro, CPF 180.037.857-23, Estagiário de Direito.

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 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.

Observe 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 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, inexistente, conseqüentemente, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0068/20-5**, lavrado contra **SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor 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, inciso II, alínea “d”, e inciso III, alínea “g”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA