

A. I. Nº - 269138.0045/21-7  
AUTUADO - POSTO ALEXANDRINO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/08/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0119-03/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria da substituição tributária, recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/03/2021, refere-se à exigência de crédito tributário no valor total de R\$1.845.935,51, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01** – 004.005.008: falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado, no mês de dezembro de 2020. Valor do débito: R\$1.801.044,08. Multa de 100%.

**Infração 02** – 004.005.009: 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 margens de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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 em exercício fechado, no mês de dezembro de 2020. Valor do débito: R\$44.891,43. Multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação às fls. 13/21 do PAF. Registra a tempestividade de sua peça defensiva, pedindo seja a presente encaminhada à alta apreciação e decisão do Conselho de Fazenda Estadual, após o cumprimento das formalidades de estilo.

Afirma que segundo a acusação fiscal, as infrações teriam ocorrido em 31/12/2020, ou seja, em um único dia (ou então no período de dezembro/2020) teriam sido adquiridas mercadorias sem documentação fiscal nos montantes de R\$ 10.005.800,44 e R\$243.306,83. Diz ser impossível que em um único dia, ou mesmo em um mês (dezembro/2020), movimentasse o volume de combustível apontado no auto de infração, o que denota a mais completa infidelidade do lançamento.

Observa que como cediço, no exercício da atividade de lançamento, deve a autoridade fiscal atentar para os elementos necessários a caracterização da obrigação tributária. Diz que qualquer erro

quanto a esses elementos substanciais, enseja a nulidade do lançamento por vício material. A descrição infiel dos fatos, da infração, do enquadramento legal, da base de cálculo etc, não pode resultar em outra consequência, que não o reconhecimento da total improcedência do lançamento. Pretender tributar alguém, como no caso presente, fora dos pressupostos legais, e à míngua de um escorreito procedimento, que descreva com todos os rigores técnicos a ocorrência dos fatos geradores é puro arbítrio. Não aponta em outra direção o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, conforme Acórdão que reproduz.

Aduz que como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária por parte da administração, que está vinculada à lei, deve-se prestigiar a verdade real acerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver obrigação tributária. O ônus do lançamento é da autoridade tributária, não sendo possível colocar-se em plano secundário, como que num passe de mágica, os princípios da legalidade e da verdade material. Inadmissível, portanto, desconsiderar que na equação fisco x contribuinte, o mais relevante, é o contribuinte, porquanto é ele quem financia o Estado, inclusive a máquina fiscal. Sobre o tema, reproduz o artigo 142 do CTN. Conclui que como visto, negligenciou o fisco no seu mister concernente ao apontamento da correta materialidade do fato tributável (verdade material). Optou, ao contrário, por apoiar a autuação em procedimentos que a lei (CTN) não autoriza, o que induz ao reconhecimento da completa ineficácia do lançamento.

Explica que o Auto de Infração é a peça básica que delimita o litígio entre o contribuinte e o fisco. Sendo assim, tanto os atos anteriores quanto os posteriores à sua formalização devem com o mesmo guardar absoluta coerência. Portanto, como instrumento veiculador do lançamento tem que descrever com clareza, e com os rigores técnicos pertinentes, os fatos ocorridos, além de indicar com precisão as hipóteses (fundamentos legais), tidas por realizadas no caso concreto. Da forma precipitada e deficiente como restou formalizado o lançamento, não pode prevalecer a exigência fiscal, sendo improcedente a acusação fiscal.

Conclui, assim, pela impossibilidade de convalidar o vício material que contamina o presente lançamento, dada a sua completa ausência de higidez, o que requer seja reconhecido, cancelando-se a exigência fiscal.

Mas entende, que essa não é a única irregularidade que contamina o presente lançamento. Cita o art. 129, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, dizendo ser possível verificar, que o “auto de infração” lavrado se trata de documento completamente apócrifo, não constando sequer rubrica, documento sem nenhum valor jurídico, nenhuma autenticidade, inclusive por violar frontalmente o disposto no inciso VI, do § 19, do art. 129 do COTEB. Em decisão aplicável por analogia ao caso presente, afirma que a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, reconheceu que a ausência de assinatura da autoridade autuante no auto de infração, configura nulidade insanável.

Afirma que as irregularidades apontadas são ensejadoras da nulidade absoluta do lançamento. Ainda que, por hipótese, o procedimento fiscal não estivesse maculado por todas as irregularidades elencadas, mesmo assim, diz que o lançamento não há de prosperar. Caso a fiscalização da SEFAZ/BA tivesse atentado para o fato de que seria impossível movimentar aquele volume de combustíveis em um único dia ou em um único mês, a prudência recomendaria ao menos, ter intimado o contribuinte a realizar essas comprovações que lhe eram impossíveis. Ocasão esta, em que teria tido a oportunidade de alertar a autoridade fiscal para o absurdo daquela acusação.

Apresenta entendimento, que a ordem era autuar por autuar, mesmo à custa da legalidade, diante da inexistência de fato gerador, à custa da absoluta inexistência de capacidade contributiva, mesmo à custa da verdade material: autuar por autuar, com absoluta atecnia, mediante o uso de desautorizada ficção tributária, inflando artificialmente o crédito fiscal, que não resiste a uma superficial análise, nem ao princípio da razoabilidade. Patente, portanto, o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Pondera que os produtos em questão estão submetidos à sistemática da substituição tributária, de tal sorte que não se tratando de produtor ou distribuidor de combustíveis - não pode ser responsabilizado pela infração 01. Assim, também sob esses aspectos o lançamento há de ser cancelado.

Em termos práticos, aduz que restou caracterizada violação da capacidade contributiva da pessoa jurídica Posto Alexandrino Ltda., o que se evidencia a partir do significativo fato, de que o volume de tributos que lhe é exigido agride a inteligência de qualquer pessoa mediana, e de bom senso. Diante desse quadro, resta evidenciado que algo está errado, acarretando a inexorável necessidade de uma reflexão por parte do Julgador administrativo fiscal, reflexão esta, não exercida pelo atuante.

Aduz que em relação ao valor que originou o multimilionário lançamento, desproporcional e distorcido da realidade, o responsável pelo procedimento fiscal a ele não se referiu, em nenhuma oportunidade. Ou seja, em momento algum, houve a menor preocupação/cuidado em solicitar esclarecimentos acerca dos fatos, mas a eles foi concedido o atributo de verdade absoluta e inquestionável, sendo lançados em sua totalidade. Assim, diz ser completamente impertinente a pretensão manifesta no lançamento, que ora contesta.

Traz a colação, jurisprudência a respeito do princípio da reserva legal, a quem o lançamento tributário, como resultante do exercício da atividade administrativo, está subordinado. Assevera que não se pode admitir a descaracterização de negócios jurídicos válidos, sem a existência de provas ou de indícios que maculem tais negócios. A atividade de tributação só admite sejam agasalhadas presunções legais e não aquelas fundadas em conotações subjetivas de ordem econômica. Afirmar que incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indícios, que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo Julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se remanescer uma dúvida razoável da improcedência da exação, o Julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o direito preserva a liberdade em sua acepção, protegendo o contribuinte da interferência do Estado sobre o seu patrimônio.

Frisa que dentre os princípios que regem a atividade do lançamento está o da legalidade objetiva. As construções possíveis, quanto a interpretação das normas vigentes, devem se respaldar na lei. É mister, que o fato imputado como ilícito esteja em consonância com a norma jurídica, segundo direito positivo. É ele quem determina quais são os eventos necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma. A ocorrência do fato impositivo dá nascimento ao tributo que deverá ser formalizado observando o devido processo legal. Não é possível dissociar o conteúdo - ocorrência do fato, e o continente - a forma com esta ocorrência foi verificada, quantificada e valorada.

Ainda em reforço ao alegado, diz que, sob pretexto algum, pode a administração tributária pretender exonerar-se, por comodismo, de descrever e provar as ocorrências que afirma terem existido, sendo condição ou requisito da própria configuração oficial do lançamento, a instituição legal da necessidade de que o ato jurídico administrativo {lançamento} seja devidamente fundamentado, o que significa dizer, que o agente do fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu, na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Registra, à guisa de suscitar o reconhecimento da inconsequência do lançamento em contestação - o fato que diz respeito ao princípio fundamental que regula a configuração oficial da obrigação tributária, que corresponde à legalidade objetiva (artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da CF/88), o que retira do fisco a possibilidade de utilizar-se de recursos imaginativos, por mais evidente que possa parecer o comportamento irregular do contribuinte. Resta ao fisco - como única alternativa - moldar o seu procedimento à legislação fiscal que regula a matéria, sob pena de macular os valores de certeza e segurança jurídica que a ordem normativa, num Estado democrático de direito, visa realizar. Sobre o tema, cita lições de Paulo Barros de Carvalho.

Revela ser a exigência fiscal desproporcional ao porte e à capacidade contributiva da empresa Posto Alexandrino Ltda., haja vista que a sua restrita capacidade econômica havida no período de dezembro/2020 era insignificante diante da absurda exação fiscal, o que vem inquestionavelmente, a ferir de maneira acintosa a Carta Constitucional de 1988, no seu artigo 145, parágrafo 1º, que tem por escopo proteger as pessoas contra as arbitrárias investidas do Estado, fundamentalmente quando a exigência fiscal se acha assentada em presunção ou artifícios montados, com o objetivo exclusivo de exigir uma prestação pecuniária que não guarda qualquer correspondência com a realidade do contribuinte envolvido. Isto torna por se caracterizar, como no caso vertente, em um verdadeiro confisco, vedado pelo texto constitucional. Assim, efetivamente não pode subsistir imposição tributária na ausência de capacidade contributiva. Portanto, há que se concluir - sem dificuldades - que na formalização do Auto de Infração {através dos quais é exigido da autuada um crédito fiscal multimilionário), peca o fisco, quando deixa de explicitar e de comprovar extensivamente, todos os detalhes/ocorrências fáticas que tipificariam os ilícitos fiscais justificadores da exação, evidenciando os exatos termos do núcleo, em que se assentaria legalmente o lançamento fiscal.

Sustenta haver parcelas do crédito tributário lançadas, sem o menor exercício de qualquer juízo de razoabilidade/proporcionalidade, sem arrimo em parâmetros que exigiriam o bom senso (matéria-prima escassa no procedimento de fiscalização), tendo o Supremo Tribunal Federal se pronunciado sobre o assunto reprovando tal procedimento. A indisponibilidade do exercício da função do fisco tem sido na atualidade amplamente apregoada, à luz do que ensinou, com salutar pertinência, o Mestre Hely Lopes Meireles.

Além de tudo, a exigência fiscal que lhe foi imposta, é indevida e ilegal, porquanto fincada à míngua de elementos de prova da conduta irregular que lhe é imputada. Assim, sendo estritamente vinculada a atividade de tributação - conforme se depreende dos artigos 3º e 142 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional - não se coaduna com conjecturas e presunções por parte do aplicador não respaldadas em Lei, e qualquer procedimento neste sentido, merece ter declarada sua inquestionável nulidade.

Resta ao Julgador reconhecer, no mérito, a improcedência, *in totum*, do lançamento de ofício pois é indevida exigência de crédito fiscal do ICMS, correspondente ao processo de nº 2691380045/21-7, porquanto resta evidenciado um nítido desprezo aos requisitos essenciais do procedimento fiscal, que culminou com a lavratura do indevido, exagerado, ilegal e absurdo Auto de Infração em comento.

Em face do todo o exposto, roga ao Julgador Tributário da Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda (CONSEF) do Estado da Bahia, por todas as razões explicitadas na contestação fiscal, o reconhecimento da improcedência da exigência fiscal, requerendo para tanto, a adoção das providências legais e técnicas que se fizerem necessárias para o completo afastamento das suspeitas fiscais em questão, se ainda persistirem.

Portanto, diz que, face a incongruência de que foi a lavratura do Auto de Infração, em face dos dispositivos legais citados e escorado na melhor doutrina e na farta Jurisprudência relatada, requer seja declarada a nulidade por vício substancial do processo a exigência do crédito tributário, para que tenha o contribuinte, restaurado seu legítimo estado de Direito.

Espera e implora o reconhecimento de absoluta nulidade material do PAF, por parte do Julgador administrativo tributário desta SEFAZ/BA. Aduz que a insistência e o alongamento das considerações expendidas se justificam pelo elevado valor da exigência fiscal, suficiente para aniquilar seu patrimônio.

Diante disso e de todos os questionamentos suscitados, é que requer seja determinada a completa nulidade material/improcedência do procedimento fiscal, conforme demonstrado na impugnação.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 27/30 dos autos. Diz que vem apresentar a informação fiscal para rechaçar, de forma específica e fundamentada, cada uma das razões apresentadas pela autuada em sua defesa opondo-se à pretensão do fisco.

Sobre a alegação da autuada de supostas nulidades existentes no procedimento de fiscalização, afirma que ao contrário do que argumenta a impugnante, com uma rápida leitura do processo, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos: (i) toda infração tem seu enquadramento legal e dispositivo de multa especificamente indicados; (ii) toda infração tem sua descrição dos fatos que fundamentaram a sua cobrança; (iii) todos os valores cobrados estão de acordo com os demonstrativos anexados ao auto de infração.

Sobre a falta da assinatura do autuante, diz que, essa alegação pode ser facilmente descartada: basta folhear o processo para perceber, que o auto de infração e seus demonstrativos estão devidamente assinados pelo autuante. Explica que hoje, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico. Nesse caso, a identificação é feita por um *login*, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico.

Diz que o procedimento de lavratura do crédito tributário é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário). Para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de *login* e senha para estabelecer a identidade digital do auditor. Também, o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que, somente pode ser acessado com a obrigatória autenticação eletrônica. Então, hoje, é impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT que exige autenticação prévia. Dessa forma, ainda que não estivessem assinados, não se poderia dizer que os documentos não são autênticos. Isso se coaduna com o art. 15, § 1º do próprio RPAF-BA.

A respeito dos princípios da legalidade e da verdade material, afirma que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois “a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé.

Explica que ao utilizar SPED como prova, deve-se levar em consideração: a) o art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios; b) o art. 417 do Código de Processo Civil (CPC), os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos; c) o art. 373, II, do CPC incumbe o ônus da prova ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor; d) o art. 419 do CPC estabelece que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade; e) o Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Comenta que, em resumo, descortina que: (i) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (ii) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital e com as notas fiscais eletrônicas de entradas e saídas da impugnante.

Relativamente ao princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar, nota que, embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, hoje, é pacífico que essa proibição também atinge as multas e penalidades pecuniárias com esteio no direito de propriedade, fundamental em um regime capitalista. Aponta que nos termos da jurisprudência do STF, é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do

tributo devido, isto é, são inconstitucionais multas superiores a 100% do tributo levantado.

Comenta que, assim como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

Por fim, diz que não há que se falar em falta de capacidade contributiva da impugnante, diante do seu volume de saídas de combustíveis registrados nas suas próprias notas fiscais eletrônicas, que totalizaram R\$10.665.070,66 em receitas de vendas, somente de óleo diesel S500.

Por fim, após ter rebatido todos os pontos da impugnação, sustenta a total procedência do lançamento.

## VOTO

O defendente apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização, foi lhe dada condição de se manifestar, fazendo-se a cientificação de início de ação fiscal, com ciência através do sistema digital via DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos, para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto autuado.

Acrescentou que eventual equívoco na apresentação de informações digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa e o contraditório previstos no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, visto que não foi intimado para prestar esclarecimentos, antes da lavratura do Auto de Infração.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Ao contrário do alegado, consta neste PAF, a intimação sobre o início da ação fiscal realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, fls. 02 (verso) e 03, ciência do início no dia 05.01.2021, verso da fl.05. Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo, se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a existir uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, que foram devidamente atendidos neste processo.

O defendente afirmou também, que segundo a acusação fiscal, as infrações teriam ocorrido em 31/12/2020, ou seja, em um único dia (ou então no período de dezembro/2020), teriam sido adquiridas mercadorias sem documentação fiscal nos montantes de R\$ 10.005.800,44 e R\$243.306,83. Disse ser impossível, que em um único dia, ou mesmo em um mês (dezembro/2020), movimentasse o volume de combustível apontado no auto de infração, o que denota a mais completa infidelidade do lançamento.

Sobre esta alegação, cumpre registrar, que o presente lançamento trata de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, portanto, ao contrário do entendimento do Autuado, o lançamento decorre da apuração de omissões ao longo do exercício fiscalizado, e o valor apurado é lançado no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39 do RPAF/99.

O defendente disse ainda, que o auto de infração lavrado se trata de documento apócrifo, não constando sequer rubrica, documento sem nenhum valor jurídico, ou autenticidade.

Embora, sem suporte fático tal argumento, considerando que o Auto de infração e as peças processuais estão devidamente assinadas pelo Auditor Fiscal, cabe salientar, que nos termos do § 1º, do art. 15 do RPAF/99, é dispensável esse procedimento, no que diz respeito ao Auto de Infração, conforme reproduzido a seguir:

*Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:*

*§ 1º. Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.*

Dessa forma, analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, demonstrativos sintéticos fls. 03 (verso), e 04(frente e verso), analíticos fls.05 a 09, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, no caso, as hipóteses do art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitadas as preliminares de nulidades apresentadas nas razões de defesa.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação, com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/99.

No mérito, o autuado é acusado de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado. (Infração 01 – 004.005.008).

Na infração 02 – 004.005.009: 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 margens de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito m fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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 em exercício fechado.

A defesa rebateu conjuntamente as duas infrações, que serão apreciadas de igual forma neste voto.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final.

Os estoques (Iniciais e Finais), estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que no Auto de Infração ora analisado, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2020, será considerado o livro Registro de Inventário de 2019, como Estoque Inicial, e os dados do livro Registro de Inventário de 2020, como Estoque Final.

O defendente não rebate objetivamente qualquer das infrações. Seus argumentos para se contrapor à autuação, cinge-se às preliminares, sob a alegação de violação aos princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, e do não confisco.

Cabe salientar, que os valores lançados foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do defendente, e 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, e substitui livros fiscais físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

O procedimento fiscal ocorreu mediante levantamento quantitativo de estoques, em função das quantidades declaradas no livro Registro de Inventário e nas Notas Fiscais de Entradas e Saídas das mercadorias. O contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos do levantamento de estoque. O levantamento baseia-se, portanto, em elementos reais e não em presunção.

Neste cenário, o contribuinte na condição de adquirente de combustível, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Dessa forma, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto devido, na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas enquadra-se corretamente, no art. 10, I, “a”, e “b” da Port.445/98.

Saliento, que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a”, do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Assim, a omissão de entrada relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 01 – responsável solidário), e devido por antecipação (infração 02), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência.

Na impugnação, sem apresentar óbices aos cálculos que resultaram nos valores exigidos e nem apresentar contraprovas para elidir a autuação, como previsto no art. 123 do RPAF, o impugnante



apenas suscitou as preliminares de nulidades já afastadas, e o caráter confiscatório da multa aplicada.

Na forma como agiu, entendo a situação enquadrada na previsão dos arts. 140 e 142 do RPAF, que dispõem “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*” (art. 140) e “*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*” (art. 142), pelo que vejo se confirmar a materialidade das infrações.

Assim, constato que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações, e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam fictícias e criadas pela fiscalização.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Sobre as multas aplicadas, observo que não são confiscatórias como quer o defendente, visto que estão previstas em lei, portanto, não há qualquer reparo a fazer. Concluo que as infrações 01e 02 são integralmente subsistentes.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0045/21-7**, lavrado contra **POSTO ALEXANDRINO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.845.935,51**, acrescido das multas de 100% sobre R\$1.801.044,08, e 60% sobre R\$44.891,43, previstas no art. 42, incisos III, e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR