

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269138.0195/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- GF COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO –Acórdão 3ª JJF n° 0203-03/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 20/06/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0139-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O lançamento foi realizado de acordo com a legislação estadual e o CONSEF não detém competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade, tampouco afastar metodologia de cálculo prevista em lei. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0203-03/22-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 16/11/2020 no valor histórico de R\$228.758,58, abordando a seguinte infração:

*Infração 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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 verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

#### VOTO

*Na preliminar de nulidade, o Defendente alegou insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas omitidas, destacando que o presente lançamento fiscal busca amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, parágrafo 4º, IV, da Lei 7.014/96).*

*Alegou que o Autuante retirou do LMC informações registradas como “ganhos”, separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegeu apenas os “ganhos diários” como elementos componentes da apuração e fez totalizações anuais dos supostos “ganhos”, dos quais deduziram o percentual de 1,8387%. O resultado foi considerado como “ganho excessivo”, sendo erigida à condição de “omissão de entradas”, ocorrência que, a teor das Portarias 445/98 e 159/19, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em exercícios fechados.*

*Afirmou que ação fiscal foi levada a efeito com vícios insanáveis, sem qualquer segurança e legalidade, pois apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado, sendo esse mesmo componente erigido à condição de “omissão”. Disse que outro vício na apuração diz respeito à constatação diária dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques.*

*Suscitou a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV, “a”, do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, das bases de cálculo) e, por conseguinte, por cerceamento do direito de defesa.*

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na Legislação Tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.*

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência 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, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Entretanto, não obstante essa falta de comprovação, não cabe 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.*

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas 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.

Portanto, é inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 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, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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 verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, e não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente. O presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, , inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade deste lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência/perícia, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. 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 perícia formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99).

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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 verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Como já mencionado anteriormente, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

O Defendente alegou que a autuação recaiu sobre a evidente escrituração inconsistente e que não teve a oportunidade de explicar ou corrigir as inconsistências, conforme previa a redação anterior do § 4º do art. 247 do RICMS/BA.

Afirmou que não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse o 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, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Como já foi dito, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 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, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O fundamento do imposto exigido não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º. Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, 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.

O Autuante apresentou o entendimento de que não é aceitável que o sistema tenha apresentado defeito durante cinco anos sem que isso chamasse a atenção da administração do posto, principalmente porque, diariamente, os valores anotados de ganhos quando muito superiores aos 0,6% do volume disponível para comercialização, obrigam o posto a anotar uma justificativa no LMC.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, 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.

O entendimento do Impugnante é no sentido de que a Fiscalização deveria conceder o prazo legal para retificação da EFD, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD 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.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

A Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado unidade de medida litro, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, ainda podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defendente, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva não registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de

produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

O autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, imposto que foi objeto do presente lançamento.

Vale salientar que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019) alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único ao art. 10 da mencionada Portaria:

*Art. 10*

*Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

Entendo que apesar de a Portaria 159/19 ter vigência a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, considerando como omissão de entradas ganhos registrados no LMC acima do percentual permitido pela legislação.

Em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite aceito pela legislação, é considerado como variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido neste Estado, e exigi o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387% (previsto na Portaria 445/98), que é mais que três vezes 0,6% estabelecido pela ANP.

Quanto ao argumento defensivo de que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, sobre as “receitas omitidas”, concordo com o posicionamento do autuante de que a exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, neste caso, às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa aplicável, o Defendente alegou que se constata mais uma comprovação da precariedade da forma “eleita” na apuração. A Portaria 159/19, alterando o art. 10 da Portaria 445/98, preconiza, no item I do inciso I “a”, que “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, inciso III, “g”). Considerando que o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular, mas apenas um dos seus componentes foi ilegalmente computado, a autuação apresenta mais uma ilegalidade, desta feita quando da tipificação da multa pela suposta e não comprovada infração.

Quanto à multa, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa aplicada.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, após discorrer sobre a sistemática da substituição tributária dos combustíveis, afirma que há equívoco na metodologia do lançamento porque o trabalho fiscal se vale das notas fiscais de aquisição do posto revendedor para encontrar o valor da base de cálculo do imposto exigido,

ignorando que no custo médio unitário já existe o ICMS embutido, correspondente ao preço de venda das distribuidoras, considerando ainda que o imposto da cadeia foi projetado e retido pela refinaria de petróleo e usina de álcool, em função do regime de substituição tributária.

Afirma que o correto seria partir de um valor específico do combustível (preço real praticado pela refinaria/usina) para aplicar MVA ou PMPF, o que for maior, e não do valor médio das aquisições junto às distribuidoras, sendo que, no caso da gasolina e diesel a base de cálculo é o preço real praticado na refinaria à época, de modo que o lançamento acaba por promover uma tributação ilegal e inconstitucional ao desnaturar a base de cálculo do tributo, o que significa a instituição de exação diversa daquela criada pelo ente tributante, além de constituir nítido *bis in idem* que desobedece o princípio da não cumulatividade.

Sustenta ainda a inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 porque nessa metodologia a fiscalização, ao invés de identificar as operações específicas para verificar a suposta omissão, vale-se de totais anuais da movimentação, de modo que não se sabe a qual operação em si a omissão se reportaria, constituindo uma presunção. Aponta que as disposições da Portaria nº 445/98 e do art. 23-A, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 não podem ser aplicadas às operações com combustíveis, que possuem natureza própria e critério especial para definição da sua base de cálculo.

Defende que as operações com combustíveis possuem um critério legal específico para apuração da base de cálculo, que não é o valor médio das suas últimas aquisições, devendo observar o preço cobrado pela refinaria ou usina, aplicando-se uma MVA ou PMPF, conforme art. 8º e art. 23, II, § 6º, I da Lei nº 7.014/96 c/c Convênio ICMS 110/07, não se aplicando a metodologia da Portaria nº 445/98 e do art. 23-A, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, que foi criada para atividades de circulação de mercadorias em geral, mas não seria admissível para combustíveis, que possuem tributação atípica e específica.

Em reforço aos seus argumentos, transcreve a ementa do Acórdão CJF nº 0346-12/05, que teria idêntica discussão de fundo e teve a nulidade do Auto de Infração reconhecida por falta de certeza e liquidez diante da constatação de que a MVA fora aplicada sobre os preços médios da distribuidora, naquele caso, o que resultaria na cobrança de tributo já recolhido na origem por substituição.

Menciona que a PGE/PROFIS, em processo com matéria idêntica (SIPRO nº 038331/2012-6), determinou o refazimento dos cálculos para observar os preços praticados pela refinaria na data da ocorrência das respectivas infrações.

Esclarece que, se o imposto já é embutido no preço cobrado pelo distribuidor como forma de repassar o ônus ao posto revendedor, considerando que já foi retido e recolhido anteriormente pela refinaria e/ou usina, o procedimento para calcular o ICMS sobre supostas entradas omitidas deve observar uma base alheia à operação, que já está inflada pelo imposto.

Observa que o critério utilizado pelo agente fiscal constitui nítido erro de direito, de caráter insanável, já que sua revisão significa um novo lançamento. Diz que cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza ilegalidade e inconstitucionalidade não apenas pelo imposto estar sujeito à regra da não-cumulatividade, mas porque os valores observados como base de cálculo por estimativa para as supostas omissões de entrada não se assemelham com o valor tributável da operação.

Disserta sobre os princípios da legalidade e da verdade material e do poder de autotutela da Administração Pública para defender a possibilidade de revogação ou anulação de atos, independentemente da interposição de recurso a respeito da matéria sob exame, sempre que se encontrarem em desacordo com o ordenamento jurídico.

Afirma que está sendo exigida multa em percentual nitidamente confiscatório, que afronta diretamente as garantias constitucionais do contribuinte, relatando que o Poder Judiciário atualmente tem reconhecido a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas, motivo pelo qual sustenta que a multa deve ser reduzida ou anulada pelo Conselho.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja declarado nulo por falta de clareza, certeza e liquidez, por conter erros de direito quanto à formação da base de cálculo dos combustíveis; que seja convertido o PAF em diligência para apurar a real base de cálculo das supostas omissões de

entrada e que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 26/04/2023 e adiado para a sessão de 22/05/2023. Compareceram o autuante Sr. Jeferson Martins Carvalho e a representante legal da recorrente, Dr. Anselmo Leite Brum.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito. Rejeito o pedido de conversão do feito em diligência, porque considero suficiente para formação do convencimento os elementos contidos nos autos.

Inicialmente, é importante consignar que a própria recorrente aponta em seu recurso que não questiona a quantidade de combustíveis supostamente omitida, mas tão somente a metodologia de cálculo adotada no lançamento, por entender que é equivocada a utilização do valor médio das compras do último mês de aquisição de mercadorias da mesma espécie.

No presente caso, a cobrança diz respeito ao imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, e do qual foi deduzida a parcela pertinente ao imposto devido na condição de responsável solidário, exigida no Auto de Infração nº 269138.0194/20-4.

Ocorre que se trata de levantamento quantitativo de estoques no qual se apurou omissão de entradas, conforme § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Consequentemente, a metodologia de cálculo da parcela devida por antecipação tributária é aquela prevista no art. 23 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita com a redação vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

...  
*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

...  
*§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, com base nos seguintes critérios:*

*I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;*

*II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;*

*III - adoção da média ponderada dos preços coletados.*

*§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.*

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;*

*II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:*

- a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;*
- b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;*

Não há, portanto, irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização, embora a tese recursal contenha argumentos sólidos, que podem indicar uma incoerência na regulamentação da matéria. No entanto, este Conselho não possui competência para decidir contrariamente à legislação

estadual por eventual constitucionalidade tampouco afastar sua aplicação, por se tratar de norma emanada por autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

No mesmo sentido, a pretensão recursal não tem como prosperar quanto à penalidade e acréscimos, pois as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-los por eventual constitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

Por outro lado, cabe lembrar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII e alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DISCORDANTE

O presente processo, em face da abordagem apresentada pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, restringiu-se à metodologia de cálculo apresentada pelo preposto autuante e por ela contestada.

A lide situou-se na possível omissão de entradas de combustíveis apurada pelo autuante com base nos registros apresentados pela Recorrente em seus registros apontados na EFD em 14 meses no período de 2015 a 2019, isto relativo aos produtos Gasolina Comum, Etanol, Diesel S-500, Diesel Comum e Diesel S10.

Saliento que a “constante incidência de erros” apontada e destacada pelo autuante em sua sustentação pode ser assim apresentada:

**GASOLINA COMUM:** Ocorrência nos meses 02/2015, 03/2015, 06/2015, 10/2015, 08/2017, 04/2018 e 06/2019;

**ETANOL:** Ocorrência nos meses 04/2018 e 06/2019;

**DIESEL S-500:** Ocorrência nos meses 04/2016, 05/2016 e 09/2016;

**DIESEL COMUM:** Ocorrência nos meses 04/2018, 07/2018, 06/2019, 07/2019 e 10/2019;

#### DIESEL S10:

Ao considerar as informações acima apresentadas, verifica-se que o autuante ao negar a Retificação das EFDs pela Recorrente sob tal alegação, denota o desejo de não atender ao que é princípio fundamental no processo administrativo fiscal, a busca da verdade material.

Afora a não contestação por parte da Recorrente relativo ao volume reclamado como sendo omissão de entradas dos produtos, ao identificar o custo médio dos mesmos, muito embora as possíveis entradas tenham ocorrido em meses distintos e tendo o autuante alegado não se tratar de “levantamento quantitativo de estoques”, o custo médio apurado para a imposição da cobrança foi com base na média apurada pelas entradas no último mês de cada exercício, conforme se comprova nas planilhas apresentadas nas folhas 06 a 26 do processo.

A tipificação da infração apresentada pelo autuante está contida no artigo 4º, parágrafo 4º, IV da Lei nº 7.014/96, que assim estabelece:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Combinado com o artigo 6, IV, assim apresentado:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

Acresce como infringido também o artigo 23-A, II, assim apresentado:

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

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

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

O artigo 4º, parágrafo 4º, IV acima transcrito não é motivo de apreciação pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, pelo que deixo de abordá-lo, assim como o artigo 6º.

Trato, como abordado pela Recorrente em sua peça recursiva relativo ao artigo 23-A, acima, também transcrito.

Em seu caput o artigo 23-A, claramente, situa o que seria infração no caso em comento ao afirmar:

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

Vê-se que o artigo tem como base de abordagem *a presunção de omissão de saídas*, para em seu inciso II tratar:

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

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

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*

E, estranhamente, o autuante, tendo dados oficiais para apurar o valor do tributo que incidiria em cada operação “detectada como omissão”, através os Atos Declaratórios do COTEPE que determinam o valor do PMPF a cada mês, preferiu, utilizando a metodologia utilizada no “levantamento quantitativo de estoques”, utilizar-se o que determina a alínea “a”, acima transcrita.

Mais estranha ainda a afirmativa do julgador de piso quando diz:

*No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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 verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como entendeu a defesa.*

Ora se não houve necessidade de levantamento quantitativo de estoques por que foi utilizada a metodologia determinada para tal?

Porque não se recorreu aos valores estabelecidos pelos Atos COTEPE pertinentes?

Como destacado pela Recorrente, no preço de custo médio apontado pelo autuante está inserido o tributo que já foi recolhido pelas refinarias com a utilização do PMPF correspondente, não podendo servir o mesmo de base para nova cobrança de tributo, o que equivale *bis in idem*.

O ilustre relator do processo nesta Câmara de Julgamento Fiscal, não enfrentou o que foi contestado pela Recorrente, como se depreende da sua afirmativa:

*“Não há, portanto, irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização, embora a tese recursal contenha argumentos sólidos, que podem indicar uma incoerência na regulamentação da matéria. No entanto, este Conselho não possui competência para decidir contrariamente à legislação estadual por eventual inconstitucionalidade tampouco afastar sua aplicação, por se tratar de norma emanada por autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.”*

Reconhece o ilustre relator que tem fundamentação a tese apresentada pela Recorrente, e, o que determina a legislação acima referenciada, em momento algum, vai de encontro ao que argumenta,

ao contrário, verifica-se total impertinência legal na decisão de Junta Julgadora, assim como em seu voto.

Mesmo a Portaria nº 445/98, em seu artigo 10, parágrafo único, por não ter força de Lei e servir tão somente de norma interna de comportamento funcional, a que não se submete o contribuinte, pode ser alegada. Sua vigência é posterior aos pretensos fatos geradores apontados pelo autuante.

Destaco o fato de a autuação ser baseada na suposta omissão de entradas de mercadorias. Se ocorreu omissão de entradas, apurada com base em levantamento quantitativo de estoques, como comprovado na autuação, deveria o autuante apresentar, fiscal e contabilmente os valores ocorridos nas saídas, o que não o faz, por, com certeza, não ter suporte legal para tanto.

Saliento que este processo foi julgado em conjunto com o PAF 269138.0194/20-4, sendo o meu posicionamento ao mesmo estendido.

Desta forma, divergindo do ilustre relator, com base no que acima apresento, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0195/20-0, lavrado contra **GF COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$228.758,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO DO RELATOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira, Ildemar José Landin, Valdirene Pinto Lima e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS