

PROCESSO - A. I. N° 269138.0001/23-6
RECORRENTE - MGA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0062-03/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20.08.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0197-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exigido o ICMS do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS 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 a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. 3. NOTA FISCAL ELETRÔNICA. FALTA DE MANIFESTAÇÃO DO DESTINATÁRIO. CONFIRMAÇÃO DA OPERAÇÃO. MULTA. A falta de cumprimento de obrigação acessória, relativamente à Escrituração Fiscal Digital - EFD e manifestação de destinatário na NF-e, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa da infração 02. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0062-03/24-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/02/2023 interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 2.091.236,18, pelo cometimento da infração abaixo:

Infração 01 – 004.007.001: 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, nos meses de novembro de 2019, fevereiro, junho a setembro, novembro e dezembro de 2020; fevereiro a dezembro de 2021; janeiro a dezembro de 2022. Valor do débito: R\$ 1.959.197,68. Multa de 100%.

Infração 02 – 004.007.002: 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 novembro de 2019; fevereiro, junho a setembro, novembro e dezembro de 2020; fevereiro a dezembro de 2021; janeiro a março, junho a dezembro de 2022. Valor do débito: R\$ 130.908,63. Multa de 100%.

Infração 03 – 016.016.001: Deixou o contribuinte de efetuar a “manifestação do destinatário” – confirmação da operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela Legislação Tributária, nos meses de abril, agosto e dezembro de 2022. Multa de 1% sobre o valor dos

documentos fiscais, totalizando R\$ 1.129,87.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 92 a 127), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 148 a 164, 226 a 227v e 293 a 295v), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que após análise julgou Procedente em Parte nos seguintes termos:

VOTO

O Defendente apresentou o entendimento de que não há que se falar em omissão de entrada de combustíveis, porquanto a sobra encontrada no levantamento fiscal decorre de variação volumétrica de combustíveis líquidos por conta de aumento de temperatura, razão pela qual o presente lançamento fiscal deve ser declarado nulo por ausência de amparo legal.

Alegou que não existe nexo causal entre a acusação fiscal e a demonstração realizada, apesar da acusação fundamentar-se no sentido de que o Autuado teria adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a escrituração das entradas; a apuração foi realizada com base em dados encontrados na EFD/LMC, o que, por si só, descaracteriza qualquer ação dolosa por parte da contribuinte.

Suscitou a nulidade do lançamento fiscal, por ofensa ao art. 18, IV “a” do RPAF-BA, 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.

Observe que o procedimento fiscal tem como atividade principal a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e sendo constatadas irregularidades se lavra o Auto de Infração. Lavrado o Auto de Infração, passa a haver uma acusação, neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.

O presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de Ordem de Serviço, não se constatou prejuízo ao defendente, porque a indicação das infrações e a descrição dos fatos foram efetuadas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, 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.

Foi requerida a nulidade do auto de infração, sendo alegado ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na portaria 445/98.

Não pode ser acatado o mencionado pedido, considerando que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

O Defendente destacou, ainda, 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), especificamente de “omissão de entradas”, que presume anterior “omissão de receita”, tudo conforme extraído dos dispositivos indicados como infringidos pelo Autuante, assim como preceituado no art. 7º, incisos I e II, da Portaria 445/98.

Ressaltou que o dispositivo mencionado não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou substituição tributária, a pretensão fiscal é no sentido de afirmar que o Autuado, anteriormente aos períodos indicados no Auto de infração, vendeu mercadorias sem a emissão de documentos fiscais e que, conseqüentemente, o fruto financeiro dessas vendas não foi tributado pelo ICMS, caracterizando, assim, receita não tributada (omissão de receita).

O Autuante informou que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução).

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.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, 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, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário e antecipação tributária, 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 verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Portanto, não se trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o Defendente.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O Autuado afirmou que é necessário realizar uma completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho ao feito. Assim sendo, requereu o encaminhamento do presente processo em diligência fiscal.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao Defendente, mediante recibo, não há dúvidas quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado em sua impugnação

Quanto ao mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem ao levantamento fiscal de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, sendo exigido o imposto sobre as diferenças apuradas.

A Infração 01 trata da 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 verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Infração 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.

Como já mencionado, a 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 (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).

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.

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 Defendente apresentou o entendimento de que teria que fazer as compensações devidas entre os dias, já que em um existiria perda e em outro, ganho, ou vice-versa, assim como a existência de possibilidade de erro dos sistemas utilizados pelo posto e pela própria SEFAZ. O próprio sistema usado as vezes possibilita a incorreção de.

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

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

Informou que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC, logo que solicitado no prazo de 60 dias, contados do protocolo desta defesa, para a juntada ao PAF. Resta justificado o prazo ora pedido, na medida em que a retificação das inconsistências demandará muito tempo e trabalho.

Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, utilizado para o levantamento fiscal, 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, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD à época dos fatos. Portanto, no caso de inconsistências, competia 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.

O Autuante ressaltou que no caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Nesse cenário, destaca-se a evolução tecnológica, inclusive em relação ao controle das operações realizadas por contribuintes, por isso, em determinadas auditorias, a exemplo de levantamento quantitativo de estoques, não há necessidade de deslocar autoridades tributárias para visitar estabelecimentos com o objetivo de realizar a auditoria e exame físico em documentos e escrita efetuada em livro físico, como entendeu o Autuado.

O Defendente alegou outro vício na apuração diz respeito à constatação diária dos “ganhos”, e de forma apartada do conjunto da auditoria de estoques. A apuração se reporta a exercícios findos e, assim, fechados. Considerando o quanto já abordado, e a impossibilidade de apuração diária (exceto na hipótese do art. 41, inciso II, da Lei 7.014/96,

Disse que a SEFAZ desconheceu a própria PORTARIA DNC N° 26, de 13.11.1992, que foi instituída visando objeto bem diverso de ser fato gerador de imposto. Disse que não há qualquer indicação de verificar a incidência de ICMS, nem tampouco estabelece norma de que a fiscalização deve ser tomada de forma diária.

Conforme esclarecimentos do Autuante, na auditoria realizada, analisou a Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentada pelo autuado, verificou medições dos estoques iniciais e finais a cada dia, tendo sido registradas entradas nos tanques e saídas pelos bicos de abastecimento, constatando diversos ganhos de estoque físico, e ressaltou que de acordo com a Portaria 26/92, quando os ganhos forem superiores a 0,6% dos estoques disponíveis deve haver anotação de uma justificativa para tanto, conforme Instrução Normativa anexa àquela Portaria, mas não foi apresentada qualquer justificativa para os ganhos anotados.

Observe que a Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, 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 litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.

O Autuado afirmou que não se poderá tomar somente as sobras/ganhos, mas também as saídas que são tomadas como perdas, não se adotando o exercício como um só dia, mas sim o período considerado, que no caso do LMC seria de mês ou de ano (exercício, e que não se pode tomar, no caso, o que estabelece o §§ 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, para acatar a presunção da ocorrência de operações ou prestações tributáveis por conta de variação volumétrica diária sem pagamento de imposto, porque não houve o ingresso de produtos combustíveis não registrados

Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos inexistente possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.

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 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.

Como já mencionado, 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), 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.

O Defendente alegou que somente se pode interpretar a inovação feita pelo parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19, como sendo os ganhos diários registrados um dos componentes da auditoria de estoques. Considera-lo de forma isolada, seria criar nova e ilegal hipótese de presunção.

Ressaltou que a Portaria 159/19, tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação, não podendo retroagir para inovar método de apuração e, assim, prejudicar o contribuinte. Ainda que a interpretação espelhada no Auto de infração fosse legal e válida, somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, data em que foi publicada.

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 excedeu 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).

O posicionamento do autuante é no sentido de que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

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.

Considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF acerca da aplicabilidade da Instrução Normativa SAT no 56/2007, apesar de não tratar de interposição de Recurso Extraordinário, conforme previsão do art. 169, II, alínea "c" do RPAF, alega que é necessário que a PGE opine sobre a

questão exposta, tendo em vista que diz respeito a entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF-BA.

De acordo com o levantamento fiscal, a exigência do imposto leva em consideração apenas as entradas não comprovadas de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Portanto, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade de que trata a IN 56/07 quanto a essa infração, haja vista a sua responsabilidade não ser fruto da presunção prevista no art. 4º, §§ 4º, IV, da Lei 7.014/96.

Em relação à intervenção da PGE/PROFIS, solicitada pelo autuado, entendo que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se constatou as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99 para solicitação de parecer.

Sobre as decisões judiciais, o Autuante esclareceu que existe o entendimento de uma Juíza, mas não existe o entendimento do Tribunal de Justiça (TJ) sobre o assunto, pois o Tribunal apenas entendeu que a variação volumétrica decorrente de variação térmica não é fato gerador de ICMS. E, com apenas uma decisão da 2ª Câmara, não há jurisprudência dominante no TJ.

Observe que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatarem 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 estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de 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, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Vale salientar que o art. 128 do CTN, estabelece que 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 defendente não exibiu qualquer documento fiscal para comprovar a inexistência da omissão apurada em relação às mercadorias objeto da autuação, e não merecem prosperar as alegações defensivas, haja vista que, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não ficou comprovada a origem da mercadoria em que foi apurada a omissão, inexistindo, conseqüentemente, comprovação do recolhimento do imposto.

Em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas sem comprovação, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago, concluo que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago no ato da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a exigência do imposto nas duas infrações.

No caso em exame, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

O Defendente alegou que a multa de 100% está sendo aplicada de forma equivocada no caso em apreço, na verdade, o correto seria adotar a penalidade de 60% prevista

Apesar da previsão da multa de 60% ter sido inserta no ato normativo estadual apenas em 2019, após ocorrência de boa parte dos fatos geradores, todavia, antes da lavratura do auto de infração, que ocorreu em 16 de novembro de 2020, impõe-se, no presente caso, as regras estatuídas nos art. 106 e 112 do CTN.

Em relação à multa da infração 02, 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.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, em relação às 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.

Infração 03 – 016.016.001: Deixou o contribuinte de efetuar a “manifestação do destinatário” – confirmação da operação – referente a operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico, nos prazos previstos pela Legislação Tributária, nos meses de abril, agosto e dezembro de 2022. Multa de 1% sobre o valor dos

documentos fiscais, totalizando R\$ 1.129,87.

Trata-se de obrigação acessória prevista no §§ 14 do art. 89 do RICMS-BA/2012, devendo o contribuinte destinatário das mercadorias indicadas no referido dispositivo, registrar, nos termos do Ajuste SINIEF 07/05, os eventos da NF-e denominados “ciência da operação”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso.

A penalidade aplicada é prevista no art. 42, inciso X-A do RICMS/BA/2012: “1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NF-e denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, não o faça no prazo previsto em regulamento”

Lei 7.014/96:

Art. 42

*...
X-A - 1% (um por cento) do valor da operação ao contribuinte que, obrigado a informar os eventos da NF-e denominados “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, não o faça no prazo previsto em regulamento;*

No presente PAF, foi constatado que houve infração à legislação tributária estadual, devendo ser aplicada a penalidade prevista na mencionada legislação, com o objetivo de que a multa cumpra a sua finalidade educativa e o defendente não apresentou qualquer elemento para contrapor a penalidade aplicada. Assim, concluo que está correta a exigência fiscal, de acordo com a previsão legal. Concluo pela subsistência da Infração 03.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, considerando a retificação da multa aplicada na Infração 02.

Inconformado com a procedência em parte do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 345 a 382) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia com preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa da inobservância ao devido processo legal. Diz que é importante ressaltar que, durante parte do procedimento administrativo fiscal, que compreende a terceira informação fiscal produzida pelo Autuante até a decisão exarada pela 3ª JJF, foram inobservados direitos e garantias fundamentais reservados a todo e qualquer cidadão, conforme previstos na CF/88, Art. 5º, inciso LIV e LV onde dizem que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

Especificamente, é possível constatar da simples leitura do relatório do julgado (pag. 317/320) que, após a terceira informação fiscal produzida pelo Autuante, não foi dada a oportunidade ao Autuado de contrapor os argumentos e cálculos exemplificativos acostados aos autos. O julgamento do Auto de Infração se deu logo após a manifestação do agente fiscal.

Além do mais, a decisão exarada pela 3ª JJF sequer examina as alegações suscitadas pelo Autuado (na 2ª manifestação) no que diz respeito ao erro na apuração da base de cálculo do ICMS, inconstitucionalidade e inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 e *Bis in idem*.

Sem mais delongas, o que se percebe, nobres julgadores, é que esse fato não está acontecendo de forma isolada, mas sim ocorrendo de maneira constante neste Conselho de Fazenda, trazendo enorme preocupação para todos os sujeitos envolvidos no curso processual. Salienta-se que, os princípios que regem o processo administrativo fiscal, sem prejuízo de outros princípios de direito, estão previstos no art. 2º do RPAF/BA, são eles: Oficialidade, legalidade objetiva, verdade material, informalismo, garantia da ampla defesa e contraditório.

Diante desse contexto, requer seja declarada a nulidade do ato processual (decisão de 1ª instância), nos termos do art. 18, incisos II e III do RPAF/BA.

Depois disso, faz uma breve síntese acerca do ICMS sobre os combustíveis. É consabido que ICMS incide sobre o consumo de bens e serviços, por conseguinte, toda vez que as mercadorias

circulam há cobrança do imposto, todavia, existem particularidades com relação ao ICMS incidente sobre os combustíveis.

A primeira peculiaridade é que o ICMS não tem valor fixo, ou seja, o imposto corresponde a um percentual do preço pago pelo consumidor, de modo que quando o preço da mercadoria aumenta, o valor do ICMS a ser recolhido também aumenta, mesmo sem qualquer alteração da sua alíquota.

A segunda característica do imposto incidente sobre os combustíveis está atrelada ao fato de que os combustíveis fazem parte do Regime de Substituição Tributária Progressiva. Neste regime, o imposto de toda cadeia produtiva é recolhido na origem, no caso da gasolina e diesel, o tributo é recolhido pelas Refinarias de Petróleo, no caso do etanol hidratado, o ICMS é recolhido pelas Usinas Produtoras de álcool.

Por fim, outra propriedade do ICMS é que seu cálculo está embutido no valor cobrado no preço final da mercadoria, ou seja, o denominado cálculo por dentro.

Em síntese, os produtos comercializados pela Refinaria de Petróleo-Petrobrás (óleo diesel e gasolina) e Usinas de Álcool (etanol hidratado), têm as seguintes etapas de comercialização:

- a) Refinaria de Petróleo ou Usina de Álcool: retém o imposto dos Distribuidores de Combustíveis, utilizando MVA ou PMPF previstas na legislação, até o consumidor final;
- b) Distribuidores de Combustíveis: comercializam os combustíveis sem tributação para os postos revendedores de combustíveis;
- c) Postos Revendedores de combustíveis: comercializam os produtos para o consumidor final sem tributação.

Com efeito, são mercadorias cujos critérios de apuração da base de cálculo têm regime jurídico próprio e específico, distinto dos demais, conforme previsto na legislação de regência do ICMS, exclusiva para combustíveis.

Denota-se, então, que o ICMS pago originalmente nas operações de circulação dos combustíveis se baseia em um valor presumido a ser cobrado nas bombas de combustíveis.

Sucedendo que, a base de cálculo do imposto da suposta omissão de entrada de combustíveis está sendo apurada de forma equivocada pelo fisco estadual, tendo em vista que está inflada com o valor do ICMS de toda cadeia produtiva, ou seja, ICMS sobre ICMS.

O agente fiscal para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis somou os valores das últimas aquisições da Autuada e dividiu pela quantidade do produto, conforme prevê o art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, o qual diz que nos casos de presunção de omissão de saída ou de prestações, a base de cálculo do ICMS, na hipótese de omissão de entrada apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque é o custo médio das compras do último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerada.

Pois bem, tais são os valores extraídos dos documentos que acompanham o Auto de Infração por amostragem, conforme documentos anexos (fls. 96/159). (mídia anexa Doc.02)

- Gasolina C Comum (período 11/2019) – Custo médio unitário R\$ 3,8508;
- Gasolina C Comum (período 02/2020) – Custo médio unitário R\$ 3,8600;
- Gasolina C Comum (período 02/2021) – Custo médio unitário R\$ 4,3720;
- Gasolina C Comum (período 12/2021) – Custo médio unitário R\$ 5,8802;
- Gasolina Aditivada (período 02/2020) – Custo médio unitário R\$ 3,8650;
- Gasolina Aditivada (período 12/2020) – Custo médio unitário R\$ 3,8448;
- Gasolina Aditivada (período 02/2021) – Custo médio unitário R\$ 4,3828;
- Gasolina Aditivada (período 12/2021) – Custo médio unitário R\$ 5,8938;
- Etanol Hidratado Comum (período 06/2020) – Custo médio unitário R\$ 2,6034;
- Etanol Hidratado Comum (período 12/2020) – Custo médio unitário R\$ 2,9629;

- Etanol Hidratado Comum (período 02/2021) – Custo médio unitário R\$ 3,3248;
- Etanol Hidratado Comum (período 12/2021) – Custo médio unitário R\$ 4,3564.
- Óleo Diesel BS500 (período 06/2020) – Custo médio unitário R\$ 2,5667;
- Óleo Diesel BS500 (período 12/2020) – Custo médio unitário R\$ 3,2038;
- Óleo Diesel BS500 (período 12/2021) – Custo médio unitário R\$ 4,9536.
- Óleo Diesel BS10 (período 06/2020) – Custo médio unitário R\$ 2,6346;
- Óleo Diesel BS10 (período 12/2020) – Custo médio unitário R\$ 3,2076;
- Óleo Diesel BS10 (período 12/2021) – Custo médio unitário R\$ 5,0248.

Salienta-se que, os valores foram encontrados através das notas fiscais das últimas aquisições, em determinado período, da Autuada à época (Preço de compra / quantidade do produto) junto às DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA., PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A, PETROBAHIA S.A, VIBRA ENERGIA S.A e ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA., conforme fls. 96/159 do Auto de Infração (mídia anexa Doc. 02).

Ato contínuo, para encontrar a base de cálculo do imposto, o fiscal multiplicou a quantidade encontrada da suposta omissão de entrada dos combustíveis pelo seu custo médio unitário. Apurada a base de cálculo, aplicou as alíquotas de 12,86%, 18% e 28% (gasolina comum, gasolina aditivada, etanol hidratado, óleo diesel BS500 e óleo diesel BS10) para encontrar o ICMS devido por solidariedade, conforme anexos fl. 23/39 do lançamento fiscal (mídia anexa Doc. 03).

Por sua vez, para achar o valor do imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, o agente fiscal multiplicou o valor da quantidade da suposta omissão de entrada pelo PMPF da época, assim, encontrou a base de cálculo do ICMS. Em seguida, multiplicou as bases pelas respectivas alíquotas, o resultado encontrado a título de ICMS por antecipação foi deduzido do crédito do imposto por solidariedade, conforme anexos 40/50, em observância ao Princípio da não Cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, II da Constituição Federal de 1988 (mídia anexa Doc.04).

Sucedo que, como dito, os combustíveis são submetidos à tributação do ICMS por substituição tributária dita “para frente”, cujos critérios de apuração de base de cálculo têm regime jurídico próprio e específico, distinto dos demais.

À época dos fatos geradores 2018 a 2022, as regras orientadoras para o mencionado regime de tributação estavam contidas no Convênio ICMS 110/07, com alterações, e na Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, em seu Art. 8º.

Por conseguinte, o posto revendedor de combustíveis, na condição de adquirente de mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso dos combustíveis, a Lei nº 7.014/96 atribuiu ao industrial, (Refinaria), extrator e alienante (Usina) a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, aplicando a Margem de Valor Agregado (MVA) ou o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), o que for maior, para retenção e recolhimento do imposto devido, conforme art. 23, II c/c § 6º, I da Lei nº 7.014/96.

À vista disso, quando o fiscal considera as notas fiscais das últimas aquisições do posto revendedor para encontrar o valor da base de cálculo do imposto, esse custo médio unitário já está inflado com o ICMS embutido no preço de venda das Distribuidoras de combustíveis, isso porque o imposto já foi projetado e retido pela Refinaria de Petróleo e pela Usina de Alcool através do regime de substituição tributária, por conseguinte, o crédito fiscal do ICMS utilizado para abater do débito do ICMS antecipado também está afetado de vício de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Dito isto, o procedimento adotado pelo fisco para encontrar a base de cálculo do ICMS tanto por solidariedade quanto o antecipado (quantidade / preço de aquisição das distribuidoras de combustíveis) está completamente equivocado.

Destarte, o correto seria partir de um valor específico do combustível (Petrobrás, no caso da gasolina e do diesel e, Usina para o álcool), que não é o valor médio de compras do posto revendedor junto às distribuidoras e aplicar MVA ou PMPF, o que for maior.

No caso da gasolina e diesel, por exemplo, a base de cálculo é o preço real praticado pela Refinaria de Petróleo à época das operações de circulação apontadas no lançamento fiscal, adicionado da MVA ou PMPF, que representa a margem de valores agregados (por estimativa) aquele preço, abrangendo todas as operações da cadeia de circulação do produto, até que este chegue ao consumo final.

Por conseguinte, no caso em apreço trata-se de tributação ilegal e inconstitucional, porquanto, sendo a base de cálculo aspecto que materializa o fato gerador, uma vez desnaturada a primeira, termina-se por desfigurar a competência tributária do ente político para cobrar a exação.

Com efeito, mudando-se a base de cálculo possível do tributo, fatalmente acaba-se por instituir exação diversa daquela que a pessoa política é competente para criar, nos termos da Carta Suprema. Em síntese, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado estará também o tributo, e ilegal, arbitrária e inconstitucional será a sua cobrança.

Desta feita, cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não apenas pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, mas, também, porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas omissões de entradas, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar (antecipação na Refinaria e Usina).

Depois trata sobre a inaplicabilidade e inconstitucionalidade da Portaria nº 445/98. Diz que as disposições da Portaria nº 445/98 e do art. 23-A, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, no que se refere às operações com combustíveis não podem ser aplicadas, tendo em vista que, como dito anteriormente, tais operações têm natureza própria, são específicas.

Nesta senda, para definição da base de cálculo do ICMS no caso *sub examine* deve ser utilizado o critério especial - preço de Refinaria e Usina-, sendo inaplicável qualquer outro, inclusive o do art. 10 da Portaria nº 445/98, pois sua metodologia de apuração da base de cálculo foi criada para as atividades de circulação em geral.

Assim, pela inteligência das normas adotadas ao caso, as omissões apuradas na auditoria de estoques, que se refiram às operações genéricas de circulação de mercadorias, isto é, aquelas que não tenham um regime jurídico específico de tributação (os combustíveis têm), estão plasmadas nas regras de determinação de base de cálculo contidas no art. 10 da Portaria nº 445/98, cuja apuração deve partir do valor médio das últimas aquisições do contribuinte atuado (média dos valores cobrados pelos fornecedores das mercadorias). Sobre este valor é aplicada a alíquota do ICMS para apurar-se o imposto.

Entretanto, no caso das operações com combustíveis, há um critério legal específico para a apuração da base de cálculo. Além de não ser o valor médio das últimas aquisições da Autuada (critério genérico: art. 10 da Portaria nº 445/98), no caso da gasolina comum, diesel e etanol hidratado, há que se aplicar sobre o preço cobrado pela Refinaria de Petróleo Petrobrás e Usina de Álcool, MVA ou PMPF (art. 8º, art. 23, II c/c § 6º, I da Lei nº 7.014/96 c/c Convênio ICMS 110/07).

À evidência, o valor médio das últimas aquisições da Autuada, previsto na Portaria nº 445/98 (art. 10), difere do regime jurídico delineado pelo legislador para os combustíveis.

Nada obstante, essa regra é inadmissível no caso dos combustíveis, em função da atipicidade e especificidade da sua tributação. Aqui tem aplicação não somente o brocardo latino de que *lex specialis derogat legi generali*, como também há que se perceber a total incompatibilidade da regra da Portaria com a sistemática da tributação por substituição tributária. Não se equivalem sequer matematicamente.

Visto de outro ângulo, o imposto ora exigido para variações de estoque de combustíveis não pode

ter por base de cálculo os preços médios das últimas aquisições disciplinados no art. 10 da Portaria nº 445/98, porque, inquestionavelmente, esse valor já está inflado com o ICMS daquelas operações, que foi retido antecipadamente pela Refinaria de Petróleo e Usina de Alcool, por conseguinte, esse roteiro fiscal fere o Princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I da CF/88.

Para reforçar esta argumentação, a Autuada traz decisão prolatada em processo idêntico direito de fundo, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, através do Acórdão nº 0346-12-05, de 28/10/2005, que julgou nulo o Auto de Infração nº 108880.0008/03-0.

Inclusive, a PGE/PROFIS, no processo de idêntica matéria SIPRO Nº 038331/2012-6 (referente ao PGE/2011041264-0), determinou que fossem refeitos os cálculos das bases de cálculo utilizando os preços praticados pela Refinaria, na data da ocorrência das respectivas infrações, conforme documento ora anexado (mídia anexa Doc.05).

Certamente, caso este eminente Conselho não reavalie a matéria, o contribuinte buscará o Poder Judiciário para demonstrar as ilegalidade e inconstitucionalidades contidas no lançamento fiscal.

À vista disso, trata-se de tributação ilegal e inconstitucional, porquanto, sendo a base de cálculo aspecto que materializa o fato gerador, uma vez desnaturada a primeira, termina-se por desfigurar a competência tributária do ente político para cobrar a exação.

Fala sobre o equívoco na apuração da base de cálculo – bis in idem, pois os critérios – geral ou específico - chegam a valores de ICMS completamente díspares. Um (o genérico – art. 10 da Portaria nº 445/98), que é pelo preço médio das últimas aquisições. O outro (específico, do art. 8º da Lei nº 7.014/96 e Convênio ICMS 110/07), que é pelo preço praticado nas operações de circulação procedidas pela Refinaria e Usina, isto é, na fase que antecede as operações de circulação praticadas pelos fornecedores da Recorrente.

Salta aos olhos a impropriedade da composição dos cálculos empregados durante a elaboração do lançamento fiscal, sobretudo com relação à base de cálculo do ICMS apurada, sendo suficiente para anular a autuação. Isso porque, o preço médio das aquisições feitas pela Autuada junto às DISTRIBUIDORAS LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA., PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S.A, PETROBAHIA S.A, VIBRA ENERGIA S.A e ATLÂNTICA PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA., já vêm carregado pelo ICMS recolhido na Refinaria de Petróleo calculado até o preço estimado para venda ao consumidor final.

Destarte, ao se aproveitar desses valores para compor a base de cálculo do imposto, mesmo que em razão de omissão de entrada, estará configurada sua imprestabilidade.

Ora, se o ICMS já está embutido no preço cobrado pelo Distribuidor de Combustíveis, como método de repasse do ônus financeiro ao Posto Revendedor, uma vez que já foi retido e recolhido anteriormente pela Refinaria de Petróleo e pela Usina de Alcool (nota fiscais de aquisição utilizadas para encontrar o custo médio unitário), razão pela qual o procedimento de novo cálculo para cobrar o ICMS sobre supostas entradas omitidas pela Recorrente (Posto Revendedor), implica, necessariamente, em calcular ICMS sobre uma base alheia à operação em si que já está inflada com o ICMS.

Essa forma de compor a base de cálculo do imposto além de ferir a mais elementar regra do sistema legal do tributo, desrespeita, evidentemente, a própria Constituição Federal de 1988. É insustentável tal critério. Foge à lógica matemática e legal mais elementar que se possa imaginar.

O critério utilizado pelo agente fiscal é nítido erro de direito de caráter insanável, pois revê-lo e ajustá-lo significa refazer completamente o lançamento fiscal.

Portanto, cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não apenas pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, mas, também, porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas omissões de entradas, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se

quer estimar.

É nítida, portanto, a tributação em cascata. Qualquer valor de ICMS cobrado em operações anteriores que esteja inserido no preço ou custo do produto que está sendo utilizado como base de cálculo, inegavelmente, caracteriza a cumulação de tributação vedada pela Constituição Federal de 1988. Não há outra interpretação possível.

Nessa esteira, a correta apuração da base de cálculo das supostas omissões de entrada dos combustíveis, no presente lançamento fiscal, passaria por se obter o preço praticado pela Refinaria de Petróleo e pelo Usina de Álcool nos períodos de 2018 e 2022.

Apenas assim os preços praticados estariam totalmente descontaminados do ICMS incidente nas operações subsequentes até o consumidor final e, conseqüentemente, retrataria fielmente a base de cálculo a ser aproveitada pelo fisco para exigir as supostas infrações fiscais.

Quanto ao mérito, inicia citando novamente a regra estabelecida no art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis o agente fiscal somou os valores das últimas aquisições da Autuada e dividiu pela quantidade do produto, tudo isso conforme notas fiscais do último mês de aquisição, inclusive, no próprio demonstrativo do Autuante constam os números das notas fiscais de entrada de combustíveis.

Questiona-se, então: As notas fiscais utilizadas como base para encontrar o custo médio unitário não estariam com o ICMS embutido no preço à época das operações de compra dos combustíveis?

Ora, sabe-se que uma das características desse imposto é ser embutido no valor cobrado no preço final da mercadoria, ou seja, o denominado cálculo por dentro.

Ressalta-se que não se está debatendo sobre a suposta quantidade de omissão de entrada dos produtos, objeto desta autuação, o que se está trazendo a debate é a forma utilizada para encontrar a base de cálculo do imposto neste Auto de infração, a menos que o nobre fiscal comprove que retirou o ICMS embutido/por dentro das notas fiscais de entrada das últimas aquisições.

Logo, os documentos fiscais contidos nos demonstrativos às fls. 96/159 do Auto de infração (mídia anexa Doc. 02) têm o ICMS embutido no preço de aquisição, em virtude do regime de Substituição Tributária.

Portanto, a partir do momento que o agente fiscal se utiliza dessas notas fiscais para encontrar a base de cálculo do ICMS (custo unitário x quantidade de omissão de entrada) e aplica a alíquota do ICMS têm-se ICMS sobre ICMS.

Neste ato acosta-se as notas fiscais do período de parte de 2019, 2020 e 2021 (por amostragem mídia anexa Doc.06), onde consta o valor do ICMS retido pela Refinaria de Petróleo até o consumidor final, o qual está embutido no preço de venda.

Portanto, tanto a base de cálculo quanto o crédito fiscal utilizado na infração 02 estão incorretos.

E não se pode dizer que aritmeticamente o resultado final seria o mesmo, tendo em vista que a multa da infração 01 é de 100% e da infração 02 é de 60%.

Por conseguinte, no caso em apreço trata-se de tributação ilegal e inconstitucional, porquanto, sendo à base de cálculo aspecto que materializa o fato gerador, uma vez desnaturada a primeira, termina-se por desfigurar a competência tributária do ente político para cobrar a exação.

Desta feita, cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza, materialmente, ilegalidade e inconstitucionalidade, não apenas pelo fato de ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade, mas, também, porque os valores tomados como base de cálculo para as supostas omissões de entradas, por estimativa, em nada se assemelham ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar (antecipação na Refinaria e Usina).

Cita também o Princípio da legalidade tributária como um dos instrumentos necessários para se

atingir o ideal da segurança jurídica, sobre princípio constitucionalmente consagrado, ainda que não de forma expressa.

Vista desta forma, a legalidade tributária se prestaria a garantir que os tributos sejam cobrados segundo normas objetivamente postas que permitam assegurar o máximo de estabilidade e segurança nas relações entre fisco e contribuintes.

Além disso, o Princípio da legalidade garante que os tributos não poderão ser instituídos ou alterados arbitrariamente pelo poder executivo, protegendo o direito à propriedade privada e, por consequência, trazendo maior tranquilidade e - por que não dizer - segurança aos cidadãos.

A legalidade tributária garante ao cidadão, pois, a previsibilidade das situações futuras em matéria tributária, assegurando a ele, através da exigência de edição de lei para a instituição ou aumento de tributos, que seu patrimônio não será atingido por circunstâncias por ele desconhecidas ou, ainda, em montantes por ele não esperados.

Além disso, a obrigatoriedade de instituição ou majoração dos tributos por meio de lei garante aos contribuintes, pelo menos, a certeza de que a relação de tributação não se constitui em simples relação de poder, mas pelo contrário, que se consubstancia em típica relação jurídica.

Desta forma, para que atendam plenamente ao princípio, e, por conseguinte, para que não firam a segurança jurídica, devem as leis fiscais ser elaboradas de modo a permitir que a população saiba exatamente que condutas suas implicarão em incidência tributária e, mais, em que montante e de que forma se dará eventual cobrança.

Repita-se, neste ponto, que ao definir que tributos somente podem ser exigidos ou aumentados por meio de lei, a legalidade afasta dos cidadãos a insegurança gerada por regulamentos esparsos, produzidos sem qualquer critério ou limites por órgãos do poder executivo. Estabelece, assim, regra que tutela e resguarda a confiança que deve pautar as relações entre fisco e contribuintes, tornando-as mais estáveis.

Prosseguindo, em observância ao Princípio da verdade material, consagrado como princípio constitucional implícito – natural decorrência dos preceitos da moralidade, impessoalidade, legalidade, segurança jurídica, é medida de justiça, etc. – é necessária a devida adequação no processo administrativo entre a realidade factual e sua representação formal, instrumento que permitirá o alcance, por decorrência, da finalidade de levar a justiça como fim último do próprio direito.

Assim, dizer que o processo administrativo fundamenta-se na busca da verdade real deve significar, sem eufemismos, que a Administração não se contente com a verdade formal, aprofundando-se na pesquisa do ocorrido.

Este atributo garante a estrita legalidade da verificação da ocorrência do fato jurídico tributável - aquele que preenche a condição descrita na lei - e a perfeita constituição do crédito tributário. Só assim se realiza a não transgressão ao princípio da segurança jurídica. Imperioso, fique claro, que a Autuada não operou de forma fraudulenta e tampouco deixou de cumprir com suas obrigações fiscais.

Fala também do poder da autotutela que é princípio constitucional implícito, previsto no art. 37 *caput* da CF. É o poder de revisão e correção exercido pela Administração Pública sobre seus próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes, com iniciativa de ofício ou mediante provocação do administrado. Esta análise pode incidir tanto sobre a legalidade do ato ou quanto ao seu mérito.

Ou seja, independente da interposição de recurso sobre a matéria deve a autoridade administrativa reapreciar os atos ora impugnados, produzidos em seu âmbito, em obediência ao Princípio da autotutela e ao da legalidade, devendo revogar ou anular seus atos sempre que afrontarem o ordenamento jurídico.

Nesta quadra, roga para que sejam admitidas as presentes razões, sob pena de desrespeitar

frontalmente os princípios retro mencionados, vez que estará pactuando com o desrespeito à lei.

Por fim, fala da cobrança de multa com caráter confiscatório: afronta às garantias constitucionais.

No presente caso, vale a advertência de que está sendo aplicada multa em percentual nitidamente confiscatório, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Volte-se a destacar que as autoridades públicas brasileiras, durante muito tempo, habituaram-se a praticar atos e mais atos em absoluto desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito às garantias individuais dos cidadãos. Esta época já findou e a prova cabal disto é que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos possam defender-se perante aquele que pratica o ato.

Assim, é absolutamente explícito o exagero da multa de 100% (cem por cento) aplicada. Nela foi utilizado percentual absurdamente elevado e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Tais multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal, penalidades que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e o Poder Judiciário começou a enxergar o efeito confiscatório e a falta de razoabilidade e proporcionalidade das multas tributárias, razão pela qual as tem reduzido.

Ressalta-se que a multa deve ter valor suficiente para retribuir (punir) o ilícito, porém, sem inviabilizar as atividades que, no limite, viabilizam a própria tributação.

A nossa Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espriam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Desta forma, resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, por conseguinte, deve ser reduzida ou anulada por este nobre Conselho.

Por todo o exposto, requer preliminarmente que:

- a) Seja declarada a nulidade do ato processual (decisão de 1ª instância), nos termos do art. 18, incisos II e III do RPAF/BA;
- b) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração em razão de norma inconstitucional aplicada ao roteiro fiscal, qual seja, Portaria nº 445/98, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis;

NO MÉRITO:

- c) Que o Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente.
- d) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou que seja enviado ao órgão competente da SEFAZ/BA para que seja apurada a real base de cálculo das supostas omissões de entrada e o crédito fiscal a ser utilizado neste lançamento fiscal;
- e) Que COPEC seja intimada para informar os preços reais praticados na época dos fatos geradores;

VOTO

Conforme relatado, o presente Recurso Voluntário foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0062-03/24-VD, que por unanimidade,

julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/02/2023 nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 2.091.236,18, pelo cometimento de 03 infrações.

Ressalto que somente as infrações 01 e 02 foram objeto do referido recurso.

Passo a analisar os pedidos da Recorrente.

Em preliminar, pede que seja declarada a nulidade do ato processual (decisão de 1ª instância), nos termos do art. 18, incisos II e III do RPAF/BA.

Basicamente o pedido de nulidade é pela falta de manifestação do autuado após a terceira informação fiscal produzida pelo Autuante, em que não foi dada a oportunidade ao Autuado de contrapor os argumentos e cálculos exemplificativos acostados aos autos. O julgamento do Auto de Infração se deu logo após a manifestação do agente fiscal.

Em que pese a alegação da Recorrente, a informação fiscal nada trouxe de novo, que tenha alterado a autuação, ou modificado a informação anterior.

Quanto ao questionamento de que a decisão exarada pela 3ª JJF sequer examina as alegações suscitadas pelo Autuado (na 2ª manifestação) no que diz respeito ao erro na apuração da base de cálculo do ICMS, inconstitucionalidade e inaplicabilidade da Portaria 445/98 e *Bis in idem*, será tratado adiante, no mérito.

Quando ao pedido de nulidade por entender em razão de norma inconstitucional aplicada ao roteiro fiscal, qual seja, Portaria 445/98, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis, é importante destacar que se trata de ato emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

...
III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidade do Auto de Infração.

Por tudo isso, rejeito as alegações de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, questiona novamente a regra estabelecida no art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis, alegando que o agente fiscal somou os valores das últimas aquisições da Autuada e dividiu pela quantidade do produto, tudo isso conforme notas fiscais do último mês de aquisição, inclusive, no próprio demonstrativo do Autuante constam os números das notas fiscais de entrada de combustíveis.

Nesse sentido, é importante mencionar 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 na condição de responsável solidário e 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.

Diante disso, cabe mencionar que a metodologia de cálculo é aquela prevista no art. 23-A da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

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.”;

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. Este já é o entendimento deste Conselho, a exemplo do Acórdão nº 0140-11/23-VD do Conselheiro Anderson Pereira e do Acórdão nº 0301-11/23-VD da Conselheira Valdirene Pinto Lima.

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. 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 inconstitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que as multas aplicadas estão previstas no art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. 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, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da referida Lei.

Por todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0001/23-6**, lavrado contra **MGA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 2.090.106,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 130.908,63 e 100% sobre R\$ 1.959.197,68, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 1.129,87**, prevista no inciso X-A da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS