

A. I. N° - 269138.0001/23-6
AUTUADO - MGA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12/04/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0062-03/24-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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/02/2023, refere-se à exigência do crédito tributário no valor de R\$ 2.091.236,18, em decorrência das seguintes irregularidades:

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, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 92 a 127 do PAF. Registra que as infrações 01 e 02 exigem ICMS por presumida omissão de entradas de combustíveis e, consequente, por antecipação tributária em razão de a mercadoria se enquadrar neste regime.

O Autuante informa que tudo foi apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP registrada no LMC/ Registro 1300 da FFD. Pergunta: Que índice é esse que não está na legislação do ICMS?

Ressalta que, ocorrida a substituição tributária está encerrada a fase de tributação. E essa ocorreu na Refinaria da Petrobrás e na Usina de álcool pelo PMPF vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, alcançando até o consumidor final.

Menciona que os combustíveis sofrem retração ou dilatação a depender da temperatura ambiente e considerando que Refinaria Petrobras faz a retenção do ICMS pela temperatura de 20° por força de Lei, naturalmente que o volume transportado ao chegar ao posto revendedor aumentará e haverá um ganho em quantidade para o Autuado.

Se fisicamente o volume transportado pelo adquirente é maior que o escriturado na nota fiscal (20°), haverá um ganho volumétrico que não cabe cobrança de ICMS por falta de amparo da legislação.

Ressalta que as Turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vêm entendendo que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de venda — decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente - não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para os ministros, a dilatação volumétrica é fenômeno físico, e não jurídico, não se amoldando à descrição legal que autoriza a incidência do imposto.

Entende 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.

Destaca, 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, que reproduziu.

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

Afirma que partindo dessa premissa legal, o Autuante retirou do LMC informações registradas como "ganhos", separando as quantidades por exercício e tipo de combustível, elegeram apenas os "ganhos diários" como elementos componentes da apuração e fizeram 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 da Portaria 445/98, haveria que ser levantada mediante efetiva auditoria de estoques em exercícios fechados.

Suscita que seja declarada 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.

Alega 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.

Diz que o Autuante apenas utilizou os registros feitos no LMC (ganhos), filtrando somente a parte da escrituração que entendeu conveniente, agindo assim, além de atentar contra o conjunto das normas que diz ter seguido, criou quantidades surreais de omissões de entradas.

Cita o conceito traçado pelo art. 4º, parágrafo 4º, inciso IV da Lei 7.014/96 e diz que a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que deságua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da tributação federal, mas, em hipótese alguma, repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao "varejista de combustíveis" lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal, como por exemplo, através de flagrante de entrega de produtos sem o documento exigido, hipótese em que estaria comprovada a ausência de retenção do ICMS pelo distribuidor de combustíveis.

Afirma que esse entendimento já homologado pelo CONSEF/BA, encontra respaldo, ainda, na Instrução Normativa 56/2002. Transcreve os seus itens 1 e 2

Afirma que a referida Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro, na sua fundamentação, que a orientação decorreu em razão das reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual/BA no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do parágrafo 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Entende que a única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da "presunção" só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim fosse, deveria ser aplicada a determinação da proporcionalidade", aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF/BA e pela PGE/PROFIS.

Entretanto, ainda que se admita que a Portaria 445/98, superando à Lei, traga a possibilidade de "contemplação de operações anteriores, em relação às quais a ausência de emissão de documentação fiscal de venda não enseja a falta de pagamento do ICMS, alega que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inteiramente inconsistente e irregular. Cita os arts. 1º e 3º da Portaria 445/ 98.

Alega que conforme consta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445/98, nem por qualquer outro instrumento legal (nem mesmo pela Instrução Normativa 310/90, que aprovou os diversos roteiros de fiscalização). O Autuante usou apenas um dos dados disponíveis no LMC, desconsiderando os demais, especialmente as perdas.

Ou seja, a 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". Por outro lado, mesmo que essa metodologia fosse regular, as perdas, também registradas, haveriam de ser consideradas, apurando-se, ao final de cada exercício, se resíduos persistiriam.

Afirma que não existe base legal para o procedimento de apuração adotado, bem assim os dispositivos indicados como infringidos não contemplam a própria aplicação da presunção pretendida.

Alega inaplicabilidade da apuração com base apenas nos "ganhos" registrados no LMC, e afirma que os registros foram efetuados de forma equivocada, fato que o Autuante poderia ter constatado através da simples verificação das quantidades.

Diz que é impossível a efetiva ocorrência de "ganhos diários" de milhares de litros de combustíveis. São incontáveis também as situações em que os "ganhos" são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis, e superam as capacidades dos tanques.

Os volumes são absurdos e totalmente incompatíveis com as reais movimentações. Seria necessário existir um "conluio" entre a Autuada e o distribuidor atacadista de combustíveis a fim de prejudicar o Estado da Bahia. Por essa ótica entende que condução da ação fiscal teria de ser no sentido de esclarecer os lançamentos no LMC e na correção das inconsistências apresentadas.

Diz 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.

Registra que as quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. O que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que se registrou "ganhos" e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas. Todavia, foram desprezados os registros concernentes às "perdas".

Pergunta: Como seria possível gerar ganhos (lançados no LMC e, conseqüentemente, na EFD / LMC usada na ação fiscal - Registro 1300), dessas quantidades absurdas? Diz que o mesmo se constata para os demais dias autuados, sempre se percebendo que a exigência recaiu exatamente sobre os erros escriturais da Autuada (e apenas sobre as "sobras").

Assegura que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema, que pode ter, por exemplo, somados os volumes disponíveis de cada dia, com as vendas e o estoque escritural. Diz 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.

Alega que o Autuante não seguiu um roteiro legal, tendo em vista que apenas pinçou parte dos lançamentos da própria Autuada em sua EFD/LMC, considerou e validou os "ganhos", desprezou as "perdas", e ainda, usou 'dois pesos e duas medidas', erigindo dados fictícios à condição de fato gerador do ICMS. Se por um lado o método utilizado é ilegal, visto que somente os dados em detrimento da Autuada foram aproveitados; por outro não se pode dizer que as operações não foram escrituradas.

Entende que a utilização isolada do art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98, mencionado no Auto de infração como suposto enquadramento legal da ocorrência, cria uma nova hipótese de "presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto", não contemplada no paratífo 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto claramente ilegal.

Alega que 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, observados os requisitos, antecedentes, dos arts. 46 e 47, do mesmo diploma legal), 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.

Registra, também, 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. Porém, essa colocação é apenas medida de segurança, na medida em que resta patente a impossibilidade da adoção de um dispositivo isolado de uma Instrução Normativa, visando, de forma agressiva ao conjunto normativo à Lei, para a própria condução da ação fiscal.

Menciona mais um porto que deve ser analisado. Se reporta aos registros LMC/1300 EFD, utilizados na irregular e ilegal forma de apuração. As quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias. Diante da nitidez das inconsistências na EFD, a postura dos fiscais, isenta e responsável, seria conceder o prazo legal para a retificação. Diz que o erro na EFD não caracteriza fato gerador do ICMS, sequer por presunção. Caberia à fiscalização, nos termos do art. 251, em consonância inclusive com a exceção prevista no seu parágrafo 2º, intimar a Autuada para que fizesse as devidas correções.

Menciona decisão do saudoso Julgador, Dr. José Raimundo Conceição, seguida pelos demais membros da Respeitável 1ª JJF, expressada na diligência levada a efeito na instrução do AI nº 206903.0001/16-0.

Em relação ao mérito, destaca que os registros encaminhados e transmitidos à SEFAZ/BA, através do EFD especialmente o Registro 1300, contém inconsistências que resultaram no apontamento da infração atinente às omissões de entrada que não correspondem à verdade material dos fatos.

Afirma que os valores apurados são indevidos, na medida em que se aproveitou apenas uma parte dos dados (e inconsistentes), declarados pelo próprio Autuado, na sua FFD/LMC, para respaldar a apuração, por presunção totalmente ilegal.

Informa 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. Apresentando em anexo mídias contendo os lançamentos "originais" (usados na autuação - 2020 e 2021), roga ao julgador, uma vez distribuído o PAF, que, prestada a informação fiscal, seja reaberto o prazo de defesa.

Com lastro em todos os argumentos e elementos ora apresentados, caso as questões prejudiciais sejam superadas, pede que seja determinada completa revisão do lançamento, por fiscal isento, estranho a feito, objetivando a apuração da verdade material.

Diz que a revisão poderá atender, inclusive, o disposto na IN 56/07, adotando outros roteiros de apuração. Ainda que seja levada a efeito uma "real auditoria de estoques", a observância de todas as formalidades aplicáveis demonstrará a ineficácia completa do lançamento de ofício.

Alega que o parágrafo único do art. 10 da Portaria 159/19 não pode ser utilizado de forma isolada e não se aplica a fatos pretéritos. No que se refere à fórmula para aplicação de 1,8387%, os registros diários de "ganhos" são apenas um dos componentes da auditoria de estoques, mesmo, assim, não podem ser consideradas, para fins da auditoria regulada pela Instrução Normativa, diariamente e exclusivamente.

Afirma que a apuração, por exercício fechado, como normatizado pela Portaria 445/98, exige que todos os dados disponíveis sejam computados (estoques, entradas, saídas, perdas, ganhos e aferições). Todos os elementos devem constar das planilhas da auditoria. As perdas se juntam ao bloco das saídas, ao passo em que os ganhos e aferições se somam ao bloco das entradas.

Também alega que o Autuante investigou os registros de entradas e não identificaram entradas que não teriam sido registradas na escrita fiscal, de combustíveis. Essa ausência comprova que todas as compras realizadas foram registradas, não existindo no PAF qualquer indício de que foram realizadas aquisições de terceiros sem documentação. A acusação não encontra amparo legal ou disciplinar, estando baseada em vícios, ilegalidades e interpretações abusivas dos instrumentos normativos que dizem seguir.

Reafirma que se deveria aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/ 2007, sobre as "receitas omitidas", ensejando a improcedência da cobrança - Caberia ao Fisco, entendendo que os lançamentos realizados pela Autuada assim justificariam, a adoção de outros roteiros de auditoria, como preconizado pelo item 2 da Portaria 56, abstendo-se, por óbvio, de utilizar roteiros fiscais relativos às presunções referidas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente, coloca à disposição toda a documentação que se entender necessária (e arquivos) e com o desiderato de realizar de forma efetiva uma auditoria de estoques, apurando a real movimentação da Autuada nos exercícios fiscalizados (verdade material), e para a aplicação na IN 56/07, revisão por fiscal estranho ao feito, pede e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, se superadas as questões prejudiciais, depois de revisado por fiscal estranho ao feito, improcedente.

Comenta sobre o Princípio da legalidade Tributária como um dos instrumentos necessários para se atingir o ideal da segurança jurídica.

Diz que 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.

Prosseguindo, afirma que em observância ao Princípio da verdade material, 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 se fundamenta 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.

Também comenta sobre o PODER-DEVER DA AUTOTUTELA. Diz que a autotutela é princípio constitucional implícito, previsto no art. 37, *caput* da CF. 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.

Trata-se de poder-dever admitido ampla e pacificamente tanto pela doutrina como pela jurisprudência pátria, tendo sido até mesmo editadas duas súmulas no Supremo Tribunal Federal,

Em relação à multa aplicada, alega que tem caráter confiscatório e afronta garantias constitucionais.

Diz que 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.

Ressalta que a multa deve ter valor suficiente para retribuir (punir) o ilícito, porém, sem inviabilizar as atividades que, no limite, viabilizam a própria tributação. Cita o novo entendimento da jurisprudência pátria.

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

Ressalta 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 arts. 106 e 112 do CTN.

Registra que em julgamento de igual teor a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão 0184-03/20, decidiu no que diz respeito à multa. Assim sendo, requer que seja reduzida multa aplicada para o percentual de 60% (sessenta por cento).

Diante do exposto, requer preliminarmente que:

- a) Seja declarado nulo o Auto de infração considerando a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da variação volumétrica;
- b) Seja declarada 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;
- c) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei 7.014/96, a IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado;

No mérito:

- 1 Que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas a título de ganho, que culminaram nas supostas omissões de entrada;
- 2 Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- 3 Seja reduzida multa aplicada na infração 02 para o percentual de 60%, conforme prevê o art. 42, II, "d", da Lei 7.014/96;
- 4 Que o Auto de infração seja julgado improcedente.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 148 a 164 dos autos. Analisa as questões preliminares, iniciando pela alegação de violação dos princípios da legalidade e da verdade material.

Esclarece que as atividades procedimentais e processuais sempre têm fim. Desse modo, no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto.

Ressalta que essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois "a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina", conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé ("A prova no direito tributário" 3ª ed.).

Diz que o Impugnante se queixa de que:

1. "Está sendo cobrada para pagar tributo sobre presunção de omissão de receita sem que tenha sido verificado os seus registros contábeis e sem perquirição da busca da verdade real."
2. "Não pode o agente fazendário presumir o cometimento de infrações baseado tão-somente em informações constantes no arquivo magnético em detrimento da escrita fiscal da Impugnante."
3. Há "ausência de provas do cometimento das infrações imputadas pela fiscalização, flagrante a improcedência da indigitada autuação, decorrente de ato nulo da administração".
4. "Inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do -auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC" físico.

Afirma que não têm fundamento a censura da defesa, pois, a EFD faz prova contra a Autuado (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e os seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC), não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Diz que isso não significa que a impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados (art. 417, in fine, do CPC). Mas, nesse caso, cabe ao impugnante demonstrar, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos" (Normas Brasileiras de Contabilidade T-2.1) a incorreção dos lançamentos feitos na EFD (art. 373, II, do CPC); isto é, compete à impugnante o ônus da prova de que a sua escrita está errada.

Em resumo, afirma que:

- (i) Os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos.
- (ii) A prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital.
- (iii) O ônus da demonstração que a sua EFD está errada é do impugnante.
- (iv) Pela indivisibilidade da escrituração contábil, o LMC não faz prova contra a EFD.
- (v) A prova dos alegados erros na EFD, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.), o que jamais ocorreu.

Sobre a alegação de que foi violado o princípio da reserva legal ou da legalidade tributária, menciona o art. 150, I da Constituição Federal de 1988 e diz que a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pelo próprio impugnante e anotados na sua EFD.

Diz que é errado afirmar que essa portaria veio "alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária", que "não existe base legal para o meio de apuração adotado", ou que trata da "incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica", ou que o meio de apuração foi "criado pela autoridade fiscal", ou que "o autuante não seguiu o roteiro legal", ou que "o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular", ou que "o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ".

Quanto ao argumento de que foi violado o princípio da proibição do confisco como limitação ao poder de tributar, cita o art. 150, IV da CF/88 e observa que embora a Constituição não se refira literalmente às sanções, hoje, é pacífico que essa proibição também atinge as multas e penalidades pecuniárias com esteio no direito de propriedade, fundamental em um regime capitalista.

Diz que a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários.

Destaca que o Impugnante poderia ter registrado esses volumes autuados como uma entrada efetiva nos seus tanques, mas os escamoteou como ganhos para tentar fazer parecer que eles seriam derivados de dilatação térmica, e, por conseguinte, afastar a sua tributação.

Esse registro evidenciou a "má-fé do agente, significando que age com conhecimento e vontade" e se mostrou revestido "de aptidão para enganar, para induzir o fisco a erro" ("Crimes Contra a Ordem Tributária" de Bittencourt e Monteiro), pois, esses volumes anotados como ganhos ainda geram muitos enganos.

Registra que as infrações que versam sobre obrigações acessórias (falta de registro de documentos fiscais, falta de registro de eventos da NF-e etc.), essas, pelo simples

descumprimento, convertem-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 133, § 3º, do CTN). Nessa hipótese o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, II, IV e VI, do CTN. Então, ausente a figura do lançamento por homologação, também não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN (RESP 1055540 SC 2008/0098490-8 do STJ).

Comenta sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis.

E esclarece que a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para "orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais" dada as dificuldades encontradas pelos fiscais "face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações". Isso posto, não se pode interpretar essa norma sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta.

Sobre o inventário, esclarece que se trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ($EF = EI + E - S$), mas, se EF for maior ($EF > EI + E - S$), houve omissão de entradas, e se EF for menor ($EF < EI + E - S$), houve omissão de saídas.

Diz que o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Comenta sobre o controle dos estoques de combustíveis feito pelos postos revendedores. Diz que os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas.

Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos:

Também comenta sobre a proteção ao consumidor contra a adulteração dos combustíveis. Informa que existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas.

Além disso, quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, "f", da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Observa que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

Também destaca que as saídas são registradas por cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Repete a informação de que o controle dos estoques de combustíveis nos postos revendedores é repetido todos os dias, e a cada dia é feito de forma independente, com medições e anotações próprias e sem qualquer conexão ou vínculo com os levantamentos dos dias anteriores ou posteriores.

Em relação ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias informa que é uma técnica criada pelas Ciências Contábeis que pode ser empregada pelo fisco baiano nos termos da Port. 445/98 que "dispõe sobre o alcance dos procedimentos" a serem empregados nesse levantamento. É, à vista disso, uma norma procedimental criada para orientar a utilização pela fiscalização dessa técnica contábil a fim de desvelar fatos geradores do ICMS ocorridos na movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado.

Diz que a introdução do parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 permitiu descortinar inúmeros fatos geradores que estavam ocultos. E, como a norma não cria fatos geradores, apenas os revela pelo aperfeiçoamento dos procedimentos da fiscalização, fica patente que se deve observar que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se retroativamente as novas normas procedimentais.

Diz que o Impugnante acredita que a autuação "teve como fundamento uma única informação, que foi ilegalmente transformada, pela Portaria 159/19 e pelo Autuante, em fato gerador" Para ele, "através da redação da Portaria 159, foi criada nova hipótese de incidência".

Diz que não é esse o caso, a Portaria 159/19 veio alterar a Portaria 445/98, que trata e procedimentos de fiscalização. Não há criação de fato geradores, mas indica novas técnicas de fiscalização que torna possível identificar e cobrar fatos geradores ocorridos e documentados na própria escrituração fiscal da impugnante.

Menciona que não é correto afirmar que o novo procedimento de fiscalização não é baseado na plenitude do 'Registro 1300 (sic), mas tão somente em um dos seus 'Campos' (Campo 10)".

Esclarece que o Livro de Movimentação de Combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações.

É o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final do seu contador, no fechamento do bico, o valor da leitura inicial do seu contador, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento.

É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia.

É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final do estoque inicial somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho, quando positiva, ou como perda, quando negativa.

É o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD.

E todo esse trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes.

Ressalta que esse um trabalho complexo feito pelo próprio contribuinte e totalmente baseado em valores medidos pelo próprio contribuinte.

Agora, no procedimento de fiscalização, foi constatado que não havia qualquer inconsistência ou erro na escrituração fiscal do contribuinte e, somente então utilizamos essas informações para o cálculo de valores de ICMS devidos.

Assim, os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, passou-se poder identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

Afirma que não houve qualquer "presunção de omissão de entradas" no procedimento de fiscalização. A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da "expansão" do volume, porque a massa é a mesma.

Registra que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físicoquímicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970.

Relata 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).

Observa, ainda, que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.

Para os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em "fatos conhecidos", isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não há qualquer "juízo de probabilidade" na norma supracitada, isto é, não há "presunção jurídica".

Ressalta que a Port. DNC 26/92 estabelece uma variação aceitável em relação ao estoque disponível para comercialização de até 0,6% para os ganhos e perdas e, com isso, acaba fixando um limite para os erros tidos como corriqueiros. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada e, por causa dessa exigência, um posto revendedor não pode simplesmente alegar vagamente que houve um erro para afastar a utilização pelo fisco dos valores anotados na sua escrituração diária, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6% (item 13, "f", da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Ressalta, ainda, que o percentual utilizado pela Sefaz é mais de três vezes superior ao que o próprio órgão de controle definiu como limite. Erros podem acontecer acima desses limites, mas devem ser sempre justificados e adequadamente provados.

Acrescenta que além dos erros de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela impugnante com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos" - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Também, ressalta que a lógica dos argumentos apresentados pelo Impugnante para justificar os erros que alega não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não o for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer (prova por contradição ou redução ao absurdo).

Por fim, salienta que, em seu trabalho:

- I. Refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum.
- II. Verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum.
- III. Checou se os valores registrados no campo VOL ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontrou qualquer divergência.

Cita a alegação do Autuado de que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes anotados no registro 1300 da EFD. Diz que essa alegação não deve prosperar, pois, como o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Por isso, é errado afirmar que quando há "um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa", como pode parecer à primeira vista.

Menciona 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.

Esses documentos são assinados digitalmente com uso de Certificados Digitais, do tipo A1 ou A3, expedidos, em conformidade com as regras do ICP-Brasil, pelos representantes legais ou seus procuradores e têm validade jurídica para todos os fins, nos termos dispostos na MP-2200-2, de 24 de agosto de 2001.

Sobre a concessão de prazo para a regularização da EFD, cita que o art. 247, § 4º do RICMS-BA/2012, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria "o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências".

Diz que uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Por exemplo, seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1920 e a sua idade como sendo de 50 anos. Nesse caso, seria necessário pedir esclarecimentos acerca de qual das duas informações estaria correta, a primeira ou a segunda?

Informa 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).

Acrescenta que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

Diz que a Instrução Normativa número 55, publicada no Diário Oficial do Estado de 23/10/2014, veio orientar "a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996".

Entende que não há que se falar na aplicação dessa instrução normativa à fiscalização efetuada apenas com os dados da EFD. E, por isso, não "determina que o fisco deve intimar previamente o

contribuinte para prestar esclarecimentos ou sanar eventuais irregularidades/omissões de seus arquivos que estejam visíveis a olho nu", como acredita a impugnante.

Quanto aos alegados erros nos registros 1300 da EFD, afirma que a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD do impugnante deve ser feita pelo mesmo, nos termos do art. 373, II, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Entende que não basta a alegação de que ocorreram "erros de sistema" ou "erros de medição" sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que "esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam", pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Diz que o Defendente alega que a informação contida na EFD estava errada, mas que o seu Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) continha as informações corretas. Contudo, por si, esse argumento não é válido, pois, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Dessa forma, não adianta apenas alegar que "inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC". Cabe ao impugnante demonstrar com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos" a incorreção dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete, nos termos do artigo 373, II, do CPC.

Em relação ao cálculo do ICMS devido pelo posto revendedor nas suas omissões de entradas de combustíveis, esclarece que combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, e segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento "do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal" (art. 10, I, "a", da Port.445/98) e "do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido" (art. 10, I, "b", da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento 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.

Dessa forma, conclui que 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 do art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, mas do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96.

Enfatiza que o lançamento de ofício efetuado não está relacionado com presunções de receitas ocorridas anteriormente como a impugnante alega. Isso só caberia se tratássemos de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída para que, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplicasse a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas anteriormente obtidas a partir de operações de saídas tributadas e omitidas, isto é, sem pagamento do imposto.

Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos. Ressalte-se que 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. Dessa forma, conforme o art. 128 do CT N, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da

respectiva obrigação tributária, no caso o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Dessa forma, reafirma que não cabe a aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, pois o objeto do lançamento não trata de presunção de omissão

Conclui restar evidente que a defesa não ilide a autuação.

Às fls. 171 a 204 o Defendente apresentou manifestação à Informação Fiscal. Requer a nulidade do auto de infração, alegando ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na portaria 445/98.

Diz que as infrações 01 e 02 exigem ICMS por presumida omissão de entradas de combustíveis e, consequente, por antecipação tributária em razão da mercadoria se enquadrar neste regime. Entretanto, o Autuante informa que tudo foi apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do permitido pela ANP registrada no LMC/ Registro 1300 da EFD. Questiona: Que índice é esse que não está previsto na lei em sentido estrito?

Diz que o Estado da Bahia, por meio da Portaria SEFAZ 445, acresceu o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/1998, estabelecendo que: 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).

Diz que a Portaria 445, em verdade, fixou a variação volumétrica dos combustíveis ensejada pela variação da temperatura como fato gerador do ICMS. Ou seja, instituiu novos parâmetros para a base de cálculo do ICMS-ST, na medida em que determina que será caracterizada omissão de entrada de combustível a apuração de ganho oriundo da dilatação térmica.

Alega que a Portaria 445/2019, por ser ato infralegal, não pode alterar ou instituir qualquer elemento da regra-matriz de incidência da norma tributária, sob pena de clara afronta ao Princípio da Legalidade Tributária. Equivale a dizer que, não pode o Estado da Bahia, por meio de Portaria, instituir a incidência de ICMS sobre produto resultante, única e exclusivamente, da dilatação volumétrica.

Ressalta que os combustíveis sofrem retração ou dilatação a depender da temperatura ambiente e considerando que refinaria faz a retenção do ICMS pela temperatura de 20°, naturalmente que o volume transportado ao chegar ao posto revendedor aumentará e haverá um ganho em quantidade em favor do Autuado.

Se fisicamente o volume transportado pelo adquirente é maior que o escriturado na nota fiscal (20°), haverá um ganho volumétrico que não se enquadra como hipótese de incidência do ICMS por falta de amparo Constitucional.

Diz que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento de que a diferença para mais entre o volume de combustível que entra no estabelecimento do contribuinte e o que sai nas suas operações de venda — decorrente da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente não dá à Fazenda Pública o direito de exigir complementação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Afirma que a manutenção de lançamento de ICMS sobre a expansão volumétrica de combustível não tem qualquer amparo na lei e na Constituição Federal / 88.

Diante do exposto, requer que seja declarado nulo o Auto de infração considerando a jurisprudência dos tribunais pátrios acerca da variação volumétrica.

Registra que o recolhimento do ICMS na cadeia de comercialização dos combustíveis submete-se à regra da substituição tributária, sendo recolhido antecipadamente, pela refinaria, no início da cadeia comercial.

Diz que a Instrução Normativa SAT nº 56/2007 é clara ao vedar, em seu item 2, a aplicação dos roteiros de fiscalização relativos à presunção de omissão de entrada de mercadoria prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, quando as operações habituais do contribuinte estão sujeitas à substituição tributária, senão

Menciona que a referida Instrução Normativa trata especificamente das hipóteses de presunção previstas no parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deixando claro, na sua fundamentação, que a orientação decorreu em razão das reiteradas decisões do Conselho de Fazenda Estadual/BA no sentido de excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Entende que a única interpretação que se pode concluir, do conjunto normativo, é que a forma de apuração determinada pela Portaria 445/98, pela via da "presunção" só se aplica aos contribuintes que comercializem, ao mesmo tempo, razoáveis percentuais de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Ainda que assim fosse, deveria ser aplicada a determinação da „proporcionalidade", aniquilando os valores lançados como devidos, como usualmente aprovado pelo CONSEF/BA e pela PGE/PROFIS.

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, o defendente afirmou que é necessário que a PGE opine sobre a questão exposta, tendo em vista que diz respeito à entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF-BA.

Assim sendo, requereu seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei 7.014/96 e a IN 56/07, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado.

Quanto ao mérito, registra que o próprio Autuante, na sua Informação Fiscal, cita o art. 419 do CPC. Partindo-se dessa premissa, a escrituração contábil deve ser indivisível e se dos lançamentos feitos pelo contribuinte na EFD uns são favoráveis (perdas) e outros lhe são contrários (sobras) ambos devem ser considerados em conjunto como unidade e não apenas as sobras, desprezando-se completamente as perdas.

Diz que as quantidades adotadas no Auto de infração foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos Registro 1300 da EFD. O que o Autuante fez foi pinçar somente os dias em que se registrou "ganhos" e erigir tais lançamentos a título de omissão de entradas. Todavia, foram desprezados os registros concernentes às “perdas”.

Alega que os dados se encontravam errados. O erro certamente foi de sistema. Não é fácil identificar o erro agora, mas é muito claro que existiu. Uma auditoria aprofundada teria mostrado que não houve a alegada sonegação.

Afirma que todas as quantidades de "ganhos" foram originadas da EFD/LMC, cuja escrituração, por erros operacionais, se encontrava inteiramente equivocada. Se o Autuante validar os lançamentos dos "ganhos", há também que validar as "perdas", fazendo, na pior das hipóteses, a devida compensação.

Ressalta que, o percentual de 0,6% de limite de sobra aplicado em alguns itens na planilha elaborada pelo agente fiscal está equivocado, tendo em vista que o percentual previsto na Portaria 445/98 conquanto ilegal, é de 1,8387%, conforme art. 10, parágrafo único.

Assim sendo, requer que o processo seja convertido em diligência fiscal para correção do índice admitido pela legislação.

Comenta sobre o Princípio da Legalidade Tributária, Princípio da Verdade Material e o Poder-dever da Autotutela. Cita as Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal.

Apresenta o entendimento de que, independentemente 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.

Sobre a multa aplicada, alega que tem caráter confiscatório e afronta as garantias constitucionais. Diz que 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.

Conclui que 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.

Quanto à multa da Infração 02, alega que o percentual de 100% foi aplicado de forma equivocada no caso em apreço, na verdade, o correto seria adotar a penalidade de 60% prevista no art. 10, inciso I, alínea b, da Portaria 445/98 c/ c o art. 42, inciso II, alínea d, da Lei 7.014/96.

Salienta que 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.

Cita o Acórdão 0184-03/20, da 3ª Junta de Julgamento Fiscal e requer que seja reduzida multa aplicada para o percentual de 60% (sessenta por cento).

Diante do exposto, requer preliminarmente que:

- a) Seja declarado nulo o Auto de infração considerando a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da variação volumétrica;
- b) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração por descumprimento de normas legais, especialmente a Lei 7.014/96, a IN 56/07 e a Portaria 445/98, no que se refere ao roteiro de fiscalização aplicado;

No mérito:

- a) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou perícia, por fiscal estranho ao feito, para revisão das quantidades apuradas, a fim de validar os lançamentos dos "ganhos" e das "perdas", fazendo, a devida compensação;
- b) Seja que o processo seja convertido em diligência fiscal para retificação do índice admitido pela legislação de 1,8387% como limite de ganho, conforme preceitua o art.10, parágrafo único, da Portaria 445/98;
- c) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula;
- d) Seja reduzida multa aplicada na infração 02 para o percentual de 60%, conforme prevê o art. 42, II, "d", da Lei 7.014/96;

Segunda Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 226 a 227v para esclarecer todos os pontos contestados pelo contribuinte em sua manifestação, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado tudo nos termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

Afirma que, com exceção de três pontos, todos os demais trazidos pelo impugnante na sua última manifestação já foram rechaçados na primeira informação fiscal. Passa a tratar desses novos pontos trazidos.

Primeiro, esclarece que houve realmente uma sentença na 4ª Vara de Fazenda Pública de Salvador que reconheceu a ilegalidade da metodologia de trabalho utilizada para a cobrança efetuada (Procedimento Comum Cível n. 805741634.2021.8.05.0001). Houve, também, uma apelação do Estado que foi julgada pela 2ª Câmara Cível (há 5 câmaras cíveis) que negou o provimento ao recurso. Dessa decisão da 2ª CC do TJ-BA, houve recurso especial interposto pelo Estado da Bahia (art. 105, III, "a", da CF/88), mas esse recurso foi inadmitido. E essa decisão sofreu agravo perante o STJ, mas esse não foi conhecido (Agravo em Recurso Especial nº 2.348.874-BA (2023/0123557-7)).

Observa que na apelação julgada pela 2ª CC do TJ-BA, não houve enfrentamento direto do assunto ilegalidade da portaria (Apelação Cível nº 8057416-34.2021.8.05.0001) no voto do relator. Ainda, esse acórdão não tem efeito *erga omnes* tampouco tem efeito vinculante.

Assim, 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.

Diz que a simples leitura do demonstrativo "Omissões de Entradas de Combustíveis" (folhas 24 v. até 38) permite ver que não foi aplicado "o percentual de 0,6% de limite de sobra", mas aquele previsto na Port. 445/98, isto é, 1,3887%

Sobre o percentual de 100% aplicado na infração 04.07.02, informa que a indicação da multa na infração é o art. 42, II, "d", da Lei 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

Afirma que há aqui um erro material, pois o dispositivo que melhor se adequa à infração cometida não é o art. 42, II, "d", mas o art. 42, III, "d" da mesma lei:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II- 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Destaca que a cobrança é decorrente de "entradas de mercadorias não registradas" e não pela simples falta de pagamento tempestivo do valor do imposto levantado.

Conclui que fica evidente que a manifestação não ilide o lançamento.

Às fls. 234 a 257, o Defendente apresenta manifestação acerca da Informação Fiscal produzida pelo Autuante em 22/08/2023 (fls. 226 a 227v).

Faz uma síntese acerca do ICMS sobre os combustíveis, alega que a base de cálculo do imposto relativo 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.

Diz que o Autuante, para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis somou os valores das últimas aquisições do Autuado e dividiu pela quantidade do produto, conforme prevê o art. 23-A, II da Lei 7.014/96.

Ressalta que os montantes foram encontrados através das notas fiscais de aquisição junto às distribuidoras de combustíveis. O posto revendedor de combustíveis, na condição de adquirente de mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação.

Quando o fiscal pega as notas fiscais de aquisição do posto revendedor, a fim de 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 álcool através do regime de substituição tributária, por conseguinte, o crédito fiscal do ICMS utilizado para abater o débito do ICMS antecipado também está eivado de vício de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Alega que o procedimento adotado pelo Fisco para encontrar a base de cálculo do ICMS tanto por solidariedade quanto o antecipado está completamente equivocado.

Também alega inaplicabilidade da Portaria 445/98. Diz que o valor médio das últimas aquisições, previsto na Portaria 445/98 (art. 10) difere do regime jurídico delineado pelo legislador para os combustíveis.

Sobre o tema, cita decisões do CONSEF e afirma que se trata 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.

Afirma que há nítido *bis in idem*, em flagrante desobediência ao Princípio da Não Cumulatividade, porque tais bases de cálculo já contemplavam o ICMS de todos os ciclos de comercialização que vão da Refinaria ou Usina – Distribuidora até o consumidor final. Se houver novo cálculo do imposto sobre esses preços, há inconfundível incidência do ICMS sobre o ICMS que estava “por dentro” no preço.

Contesta a multa de 100% aplicada na Infração 02, alegando que o correto seria adotar a penalidade de 60% prevista no art. 10, Inciso I, alínea “b” da Portaria 445/98 c/c o art. 42, Inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Pede que seja reduzida a multa aplicada para o percentual de 60% (sessenta por cento).

Diante do exposto, requer preliminarmente que:

- a) Que seja declarado nulo o presente Auto de Infração porque contém erros de direito, sobretudo com relação à formação da base de cálculo concernente aos combustíveis;
- b) Que seja convertido o presente PAF em diligência ou que seja enviado ao órgão competente da SEFAZ-BA (COPEC) para que seja apurada a real base de cálculo das supostas omissões de entradas e o crédito fiscal a ser utilizado.
- c) Que seja reduzida a multa aplicada para o percentual de 60% com relação à Infração 02.

Terceira Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante às fls. 293 a 295v. Diz que em sua nova manifestação, o impugnante questiona 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. O Defendente alega que o preço médio da distribuidora estaria aumentado pela cobrança do ICMS ST relativo a toda a cadeia de comercialização dos combustíveis até a venda ao consumidor e teria incluído nele o ICMS devido pelo posto e não somente o ICMS da refinaria e da distribuidora.

Afirma que esse argumento não é novo, como o próprio impugnante demonstrou, mas não afeta a distribuição do ICMS total entre as infrações 04.07.01 e 04.07.02. Então, “embora a tese recursal contenha argumentos sólidos, que podem indicar uma incoerência na regulamentação da matéria” (Acórdão 0139-11/23 da 1.ª CJF), a seguir, demonstra que a divisão do ICMS total devido pela empresa em duas infrações (04.07.01 e 04.07.02) independe do preço da refinaria, mas é função das margens de valor agregado da distribuidora e do posto revendedor - o que demonstra que a suposta “contaminação” do preço da refinaria não acarreta erro no cálculo dos valores das infrações.

Primeiro, ratificar que a legislação pertinente foi aplicada corretamente. A autuação 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 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.”;

Ressalta que não há irregularidade na metodologia adotada pela fiscalização. Diz que, simplificada, a cadeia de produção e comercialização dos combustíveis é como mostra o gráfico que elaborou à fl. 294 do PAF.

Observa que o valor do ICMS total é cobrado conforme o PMPF e dividindo-se entre os valores de ICMS cobrados na infração 04.07.01 e o cobrado na infração 04.07.02.

Diz que essa divisão só ganha relevância porque o percentual da multa aplicada na infração 04.07.01 é de 100% e na segunda de 60% e, segundo o impugnante, o valor de ICMS cobrado na primeira infração estaria majorado porque o ICMS total é cobrado pela refinaria e estaria incluído no seu preço. Contudo, como demonstramos abaixo, matematicamente, isso não é verdade.

O ICMS cobrado na infração 04.07.01 seria o ICMS pago pela refinaria somado ao ICMS pago pela distribuidora, e o ICMS cobrado na infração 04.07.02 seria aquele devido pelo posto revendedor. Assim,

ICMS DA REFINARIA = quantidade x preço da refinaria x alíquota, ou, de forma mais sucinta, ou, de forma sucinta, $ICMS_r = Q \times P_r \times A$; e

ICMS DA DISTRIBUIDORA = quantidade x preço da distribuidora x alíquota – crédito de ICMS da refinaria, ou, $ICMS_d = Q \times P_d \times A - Q \times P_r \times A = Q \times A \times (P_d - P_r)$.

ICMS DO POSTO REVENDEDOR = quantidade x preço do posto revendedor x alíquota – crédito de ICMS da distribuidora, ou, $ICMS_p = Q \times P_p \times A - Q \times P_d \times A = Q \times A \times (P_p - P_d)$.

Observa que, por definição, o preço da distribuidora é o preço da refinaria acrescido da margem de valor agregado que utiliza. Da mesma forma, o preço do posto revendedor é o preço da distribuidora acrescido da margem de valor agregado utilizada pelo posto. Assim, temos:

Preço da distribuidora = preço da refinaria x (1 + margem percentual da distribuidora), ou, abreviadamente, $P_d = P_r \times (1 + M_d)$; e

Preço do posto revendedor = preço da distribuidora x (1 + margem percentual do posto revendedor), ou, abreviadamente, $P_p = P_d \times (1 + M_p)$ ou $P_p = P_r \times (1 + M_d) \times (1 + M_p)$

Dessa forma, substituindo-se (4) em (2), temos:

$$ICMS_d = Q \times A \times \{ [P_r \times (1 + M_d)] - P_r \} = Q \times A \times (P_r + P_r \times M_d - P_r) = Q \times P_r \times A \times M_d.$$

E, substituindo-se (5) em (3), temos:

$$ICMS_p = Q \times A \times (P_p - P_d) = Q \times A \times [P_d \times (1 + M_p) - P_d] = Q \times A \times (P_d + P_d \times M_p - P_d) = Q \times A \times P_d \times M_p.$$

Ainda, substituindo-se (4) na equação (7) acima, temos:

$$\text{ICMS}_p = Q \times A \times P_d \times M_p = Q \times A \times P_r \times (1 + M_d) \times M_p.$$

Isso posto, os valores de ICMS cobrados nas infrações 04.07.01 e 04.07.02

seriam:

$$\text{ICMS}_{04.07.01} = \text{ICMS}_r + \text{ICMS}_d = Q \times P_r \times A + Q \times P_r \times A \times M_d = Q \times P_r \times A \times (1 + M_d).$$

$$\text{ICMS}_{04.07.02} = \text{ICMS}_p = Q \times A \times P_r \times (1 + M_d) \times M_p.$$

Ressalta que a relação entre esses dois valores independe do preço da refinaria:

$$\text{ICMS}_{04.07.01} / \text{ICMS}_{04.07.02} = [Q \times P_r \times A \times (1 + M_d)] / \{Q \times P_r \times A \times [1 + M_p \times (1 + M_d)]\} = [(1 + M_d) / [1 + M_p \times (1 + M_d)]].$$

Novamente,

$$\text{ICMS}_{04.07.01} / \text{ICMS}_{04.07.02} = [(1 + M_d) / [1 + M_p \times (1 + M_d)]]$$

Diz que essa proporção depende dos valores das margens de valor agregado da distribuidora e do posto revendedor e independe do preço da refinaria.

Afirma que fica matematicamente demonstrado que qualquer que seja o preço da refinaria, a divisão do ICMS total cobrado é exatamente a mesma.

Conclui que, diferentemente do que o impugnante alega, não é relevante para a cobrança efetuada se o preço da refinaria estaria “aumentado” com o ICMS cobrado por substituição tributária de toda a cadeia, pois, a divisão entre as infrações do valor total calculado com base no PMPF ($\text{ICMS}_{ST} = Q \times \text{PMPF} \times A$) é sempre a mesma.

Diz que a metodologia sugerida pelo impugnante é desnecessária. Como demonstrado acima, os valores do ICMS devidos em cada infração não dependem do preço da refinaria, mas das margens de valor agregado empregadas, e, sendo estas definidas e constantes, o resultado da nossa cobrança seria sempre o mesmo. Por conseguinte, repisamos, não é necessário levantar os valores dos preços da refinaria para determinar o valor das infrações.

Como exemplo, elabora tabela abaixo para demonstrar que, qualquer que seja o preço da refinaria, o ICMS ST calculado com base no PMPF será sempre dividido na mesma razão entre as infrações 04.07.01 e 04.07.02.

Pr	ICMSr	Md	Pd	ICMSd	ICMSr+ICMSd (Inf. 04.01.01)	Mp	Pp (PMPF)	ICMSp (Inf. 04.07.02)	Inf. 04.07.01 / Inf. 04.07.02
5,00	1.400,00	5%	5,25	70	1.470,00	7%	5,62	102,90	14,29
6,00	1.680,00	5%	6,30	84	1.764,00	7%	6,74	123,48	14,29
7,00	1.960,00	5%	7,35	98	2.058,00	7%	7,86	144,06	14,29
8,00	2.240,00	5%	8,40	112	2.352,00	7%	8,99	164,64	14,29
9,00	2.520,00	5%	9,45	126	2.646,00	7%	10,11	185,22	14,29
10,00	2.800,00	5%	10,50	140	2.940,00	7%	11,24	205,80	14,29
11,00	3.080,00	5%	11,55	154	3.234,00	7%	12,36	226,38	14,29
12,00	3.360,00	5%	12,60	168	3.528,00	7%	13,48	246,96	14,29

Tabela 2: Utilizando-se uma alíquota de 28% e uma quantidade de combustível de 1000 litros, a divisão do ICMS ST entre as infrações 04.07.01 e 04.07.02 é feita sempre na mesma razão, independentemente do valor do preço da refinaria.

Registra que se o preço da refinaria estiver “contaminado” com o ICMS ST cobrado, essa “contaminação” também será repassada aos preços da distribuidora e do próprio posto conforme as suas margens de valor agregado. Isso garante que a proporção na divisão do ICMS seja sempre a mesma.

Conclui que a média de preços das distribuidoras que é utilizada para o cálculo das infrações é tecnicamente irreprochável.

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 a 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, 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.

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 Nº 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.

Observo que a Portaria ANP Nº 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.

Observo 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 269138.0001/23-6**, lavrado

contra **MGA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o atuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor 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 art. 42, inciso X-A da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA