

A. I. N° - 279757.0110/20-1
AUTUADO - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/05/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0085/03/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/12/2020, refere-se à exigência de R\$ 49.343,90 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 27.601,01. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015). Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, conforme demonstrativo parte integrante do Auto de Infração. Valor do débito: R\$ 21.742,89. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 24 a 30 do PAF. Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando cerceamento do direito de defesa. Diz que o art. 5º, LV da Constituição Federal garante aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa e, por esse motivo, todas as provas que consubstanciam a lavratura do Auto de Infração devem obrigatoriamente ser entregues ao autuado mediante recibo, nos termos dos arts. 28 § 4º, 41, II do RPAF-BA.

Alega que no presente caso, não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido. Por conseguinte, ficou caracterizado o cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade a imputação fiscal, tendo em vista que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.

Diante da ausência de recebimento dos levantamentos elaborados pelos autuantes, cuja obrigatoriedade está prevista no art. 18 do RPAF-BA, reitera a inafastável necessidade de ser anulado o lançamento do tributo.

Reproduz o art. 18, Incisos I a IV do RPAF-BA, e afirma que a autuação está eivada de vícios insanáveis, que além de espelhar sua imprestabilidade jurídica para justificar o crédito tributário, por não atender aos pressupostos de validade, irradia do ponto de vista prático, um grau de incerteza incontornável.

Acrescenta que, pela falta de entrega da cópia dos demonstrativos e documentos que amparam a autuação, o CONSEF, em diversas decisões da mesma natureza, tem frequentemente considerado nulo os procedimentos fiscais que não atentem para o princípio constitucional do devido processo legal.

Requer a anulação da presente imputação fiscal pela preterição do direito de defesa, em razão da falta de entrega dos demonstrativos e documentos que amparam a exação fiscal em comento.

Quanto ao mérito, registra que o lançamento tributário é um autêntico “samba do crioulo doido”, uma vez que o autuante mistura vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também elegendo o autuado na condição de substituto tributário, quando a própria legislação do ICMS elege a Refinaria de Petróleo nos termos do art. 8º, IV da Lei 7.014/96, que reproduziu.

Alega que os graves equívocos cometidos pela Fiscalização nas quatro infrações fulminaram a cobrança do ICMS e levam à improcedência total da peça acusatória.

Ressalta que se trata de uma Distribuidora de Combustíveis que opera no mercado baiano há décadas, cumprindo rigorosamente e regularmente as suas obrigações fiscais sem ter registro de passivo tributário na SEFAZ-BA.

Na qualidade de atacadista de combustíveis procede a mistura de álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da Gasolina C, comercializada nos Postos de Combustíveis conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

Diz que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzido pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Ressalta que no diferimento ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a administração fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento do imposto.

Acrescenta que a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para finalidade que não a mistura com a Gasolina A ou Óleo Diesel pela Distribuidora de Combustíveis.

Afirma que não há que se falar em cobrança de imposto de um produto diferido, salvo se outra destinação fosse dada ao álcool ou biodiesel B 100, que não a mistura com a Gasolina A pelo Autuado, o que não foi provado nos autos.

Entende que o levantamento de estoques realizado pela Fiscalização não pode ser elemento de prova de que o Distribuidor não realizou a mistura de combustíveis. Atribuir responsabilidade tributária por substituição ou solidariedade ao Autuado afronta os elementares princípios de direito insculpidos na Constituição Federal, como o da legalidade e da segurança jurídica.

Diz que a própria Lei do ICMS no seu art. 8º, Inciso III, define os limites da responsabilidade tributária do Distribuidor de combustíveis, fixando apenas no caso de distribuição de lubrificantes ou não de petróleo.

Pede a improcedência do presente Auto de Infração. Em sede de preliminar, que seja decretada a sua nulidade por falta de apresentação dos demonstrativos que embasaram o lançamento de ofício para que o Autuado possa exercer o seu direito ao contraditório.

No mérito, considerar que os produtos objeto do lançamento são diferidos, inexistindo responsabilidade para o Impugnante por substituição tributária ou mesmo solidariedade, por falta de previsão legal.

O autuante Agilberto Marvila presta informação fiscal às fls. 50 a 53 dos autos. Reproduz os itens do Auto de Infração e afirma que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, onde se encontra a assinatura do representante legal, quanto em mídia, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos.

Quanto ao mérito, informa que a presente autuação se restringe exclusivamente a levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, e as mercadorias Biodiesel B100 e Etanol Anidro Combustível são tributadas.

Diz que o Autuado exerce a atividade econômica de distribuidora de combustíveis, adquire Etanol Anidro e Biodiesel B100 e processa a mistura no seu estabelecimento, obedecendo padrões definidos pela ANP, “produzindo” Gasolina C a partir da Gasolina A, adquirida da Refinaria, e Diesel S-10 ou S-500, a partir do Diesel puro também adquirido em refinaria.

Acrescenta que todo o procedimento de percentuais de mistura assim como “ganho” da dilatação dos produtos considerados no levantamento fiscal, inclusive, está conforme informações prestadas e documentos apresentados pelo Autuado, conforme se comprova das fls. 11 a 19, não sendo razão ou motivo de questionamento na peça defensiva.

Sobre o questionamento quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, com a alegação de que se trata de mercadorias beneficiadas pelo diferimento, diz que a interpretação do Defendente se contrapõe ao que estabelece o art. 7º, § 1º, Incisos I e II da Lei 7.014/96.

Entende que a alusão ao diferimento não guarda relação direta com a ação fiscal, porque o ICMS exigido decorre de omissão de saídas da Álcool Anidro Combustível e omissão de entradas de Biodiesel B100.

Lembra que todo e qualquer benefício, como o caso do diferimento, é condicionado a que as operações sejam realizadas regularmente com a emissão de Nota Fiscal. O não cumprimento desta norma a submete às premissas do art. 6º da Lei nº 7.014/96, especificamente seu inciso VI.

Ressalta que o Etanol Anidro Combustível não se confunde com Etanol Hidratado Combustível. O Etanol comum é o álcool hidratado, mistura de álcool e água que precisa ter de 95,1% a 96% de graduação alcoólica. Já o etanol misturado à gasolina é etanol anidro, álcool com graduação alcoólica de no mínimo 99,6%, praticamente álcool puro. O primeiro é adquirido da refinaria e o segundo das usinas.

Afirma que o Autuado não elidiu a acusação que é de promover entradas (Biodiesel B100) e saídas de mercadorias (Etanol Anidro Combustível) sem emissão de documento fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Diante dos fatos, e não tendo o Defendente elidido a acusação fiscal que lhe é imposta, alegando somente que as mercadorias são submetidas ao regime de diferimento quando destinadas a distribuidoras de combustíveis, pede a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 56, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 20), com a indicação do prazo de SESENTA DIAS para se manifestar, REABRINDO O PRAZO DE DEFESA.

À fl. 63 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado, constando como data de ciência e de leitura, 23/08/2021, e a informação de que “acompanha arquivo em formato Excel contendo demonstrativo do Auto de Infração”. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

Na sessão de julgamento, o representante legal do Autuado alegou, novamente, que não recebeu todas as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido, e que não é possível atestar se o Autuante utilizou no seu levantamento quantitativo os registros do LMC e considerou o percentual de até o limite aceitável de 0,6% de perdas e ganhos dos estoques, motivados pela variação volumétrica em decorrência da dilatação térmica.

Considerando as alegações apresentadas, a necessidade de se garantir ao contribuinte o direito de ampla defesa, essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência (fls. 76/77) para as seguintes providências:

PELA REPARTIÇÃO FISCAL:

Intimasse o autuado para receber cópias de todos os demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (inclusive o CD-R).

No recibo, comprovando a entrega dos arquivos contidos no CD, constasse declaração de que os mencionados arquivos foram abertos lidos e conferidos na presença do representante legal do contribuinte, estando em condições de leitura.

PELO AUTUANTE:

1. Intimasse o Defendente para indicar, no prazo de 20 (vinte) dias, todas as inconsistências que tenha constatado no levantamento fiscal, devendo apresentar as comprovações das divergências apontadas.
2. Confrontasse os dados apresentados pelo defendente com o levantamento fiscal, de acordo com os documentos originais do autuado.
3. Quanto aos estoques, considerasse as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário apresentado à época da fiscalização.
4. Considerasse a ocorrência de variações volumétricas nos estoques em decorrência das oscilações ambientais de temperatura, se essas variações são positivas ou negativas, e em razão disso qual o controle efetivo, de acordo com a legislação específica da ANP. Fizesse os ajustes necessários, não considerados no levantamento fiscal, observando quanto às aferições e perdas, se as respectivas quantidades foram consideradas no levantamento originalmente efetuado, de acordo com os registros constantes no LMC, observando as determinações contidas na Portaria 445/98.
5. Fizesse as inclusões e exclusões em relação às notas fiscais não consideradas ou computadas incorretamente no levantamento fiscal.
6. Quanto às aferições, considerasse as quantidades efetivamente registradas nos LMCs.

7. Elaborasse novos demonstrativos, inclusive o de débito.

O Defendente foi intimado e apresentou manifestação às fls. 86 a 89 do PAF, ressaltando que foi concedido o prazo de 20 (vinte) dias para que a empresa apresentasse manifestação acerca do demonstrativo elaborado pelo Autuante, conforme intimação via DT-e.

Alega que o prazo se iniciou no período carnavalesco, e durante os festejos a empresa teve seu quadro de funcionários reduzido significativamente, razão pela qual não conseguiu reunir a documentação necessária para oferecer manifestação em tempo hábil.

Comenta sobre o princípio da verdade material, reproduz o art. 2º do Regimento Interno do CONSEF e o art. 2º do RPAF/BA. Dessa forma, pautando-se na busca da verdade real dos fatos, requer a prorrogação do prazo, preferencialmente de 30 (trinta) dias para apresentação da manifestação sobre todos os pontos abordados na Informação Fiscal e planilha anexada.

Às fls. 130 a 137 o Defendente apresenta manifestação acerca do levantamento fiscal. No que diz respeito às infrações 01 e 02 alega que ainda persistem erros no levantamento elaborado pelo Autuante, os quais maculam o lançamento fiscal, sobretudo com relação ao saldo inicial do estoque, conforme planilha elaborada pelo contribuinte, livro de inventário contendo o estoque final de dezembro de 2014 e dezembro 2015 e relatórios do sistema ora anexados. (Doc.02)

Foram encontradas as seguintes quantidades de saldos iniciais de estoques em 31.12.2015, de acordo com a EFD - registro de inventário, segundo o agente fiscal.

Etanol Anidro Combustível 137.354 litros; Biodiesel B100 33.745 litros

Alega que, as quantidades tidas como saldos iniciais de estoque utilizadas pelo fiscal estão incorretas, tendo em vista que se referem ao estoque do final do mês de janeiro de 2015, conforme planilha e LMC ora anexados. O correto seria adotar as quantidades de saldos iniciais de estoques em 01.01.2015, são elas:

Etanol Anidro Combustível 238.699 litros; Biodiesel B100 61.354 litros

Afirma que tal fato, por si só, já desconstitui completamente o Auto de infração lavrado em face do contribuinte.

Ressalta, também, que não se sabe como o Autuante encontrou as quantidades apuradas a título de dilatação (1.266.595 litros de biodiesel B100 e 5.873.494 litros de etanol anidro), é essencial que seja esclarecido qual foi a fórmula aplicada pelo Autuante para encontrar tais resultados, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte.

Em sendo assim, requer que o processo seja convertido em diligência para elucidação da questão.

Sobre a multa aplicada, diz que 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.

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

Conclui 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.

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

Ressalta 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 e lições do Ilustre Professor Rui Barbosa Nogueira, *in Curso de Direito Tributário*, ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e 55.

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

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.

Diante do exposto, requer:

- a) Seja julgado improcedente o Auto de infração em virtude do completo equívoco na apuração das quantidades tidas como saldos iniciais de estoques utilizadas pelo fiscal;
- b) Que o processo seja convertido em diligência fiscal para elucidação de qual foi a fórmula aplicada pelo Autuante para encontrar as quantidades de dilatações (1.266.595 litros de biodiesel B100 e 5.873.494 litros de etanol anidro), sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte;
- c) Seja reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada a fim de que seja reduzida ou declarada nula.

O Autuante presta segunda Informação Fiscal às fls. 174 a 178. Faz uma síntese dos fatos e esclarece que a base de dados para o levantamento fiscal foram os registros na Escrituração Fiscal Digital (EFD), assim como no SCANC, que se trata de uma distribuidora de combustíveis.

Diz que as quantidades movimentadas no período fiscalizado foram ajustadas pelo ganho por dilatação previstos na Resolução ANP Nº 06/40 (tabela impressa à fl. 19).

Informa que foram considerados os estoques iniciais e finais declarados pelo Autuado no Bloco H da Escrituração Fiscal Digital (EFD), fls. 17/18 dos autos.

Ressalta que na peça defensiva (fls. 25 a 48) a discussão trazida pelo Impugnante reporta-se ao seu entendimento de que *“os produtos objeto do levantamento são diferidos e inexistente responsabilidade para o impugnante por substituição tributária ou mesmo solidariedade por falta de previsão legal”*. Diz que esse argumento foi rebatido na Informação Fiscal às fls. 50 a 54.

Considerando que não consta nos autos a comprovação de que o Autuado recebeu cópia da mídia CD (fl. 20) a 3ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a entrega dos arquivos eletrônicos e reabertura do prazo de defesa.

Informa que realizou análise das provas e argumentos trazidos pelo Autuado. O Defendente alega (fl. 70v) que *“não é possível atestar se o agente fiscal utilizou no seu levantamento quantitativo por espécie de mercadoria os registros do LMC – instituído pelo DNC e se considerou o percentual de até o limite de 0,6% (seis décimos por cento), de perdas ou ganhos dos estoques, motivados pela variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, nos termos do art. 5º da Portaria DNC nº 26.13.1992”*

Diz que as movimentações não foram ajustadas com “ganho ou perda” até “o percentual limite de 0,6%”, assim como não foi elaborado qualquer demonstrativo deste tipo para integrar o Auto de Infração pelo fato de não se aplicar à atividade econômica do Autuado.

Explica: O LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) assim como a perda de 0,6% (somente a perda e não “perda ou ganho”) se aplica exclusivamente à atividade de Posto Revendedor (PR), conforme art. 1º da Portaria DNC Nº 26/1992, que reproduziu.

Também informa que foi utilizado o saldo de estoques em 31/01/2015 ao invés de 31/12/2014. Do exame do Bloco H da Escrituração Fiscal Digital (EFD), verifica-se que foi utilizado o saldo de estoque declarado como 31/01/2015.

Diz que foi considerado nesta diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA.

Esclarece, ainda, que os ganhos considerados foram ajustados de acordo com a tabela “FATORES DE CONVERSÃO, DENSIDADES E PODERES CALORÍFICOS INTERIORES”, fl. 19, divulgada pela ANP.

Revela que o saldo do estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), regularmente transmitida para a base de dados da SEFAZ e não foram apresentadas pelo Autuado Notas Fiscais porventura não consideradas no levantamento fiscal.

Após as correções, o demonstrativo de débito é retificado, conforme quadro abaixo.

Infração 01 - 004.005.008

| Data Ocorr | Data Vcto | B. de Cálculo | Aliq | Valor Histórico | Dilig 3ª JF |
|------------|------------|---------------|------|-----------------|-------------|
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 76.352,56 | 27% | 20.615,19 | 1.975,23 |
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 41.093,06 | 17% | 6.985,82 | 5.580,75 |
| TOTAL | | | | 27.601,01 | 7.555,98 |

Infração 02 - 004.005.009

| Data Ocorr | Data Vcto | B. de Cálculo | Aliq | Valor Histórico | Dilig 3ª JF |
|------------|------------|---------------|------|-----------------|-------------|
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 17.838,47 | 17% | 3.032,54 | 2.422,60 |
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 69.297,59 | 27% | 18.710,35 | 1.792,72 |
| TOTAL | | | | 21.742,89 | 4.215,32 |

O Defendente foi intimado e apresentou segunda manifestação às fls. 195 a 200. Registra que o lançamento tributário levado a efeito pela fiscalização é uma autêntica mescla de conteúdos, uma vez que o Autuante mistura vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também elege o Autuado à condição de substituto tributário, quando a própria legislação do ICMS, elege a Refinaria de Petróleo nos termos do artigo 8º, IV da Lei 7.014/96.

Ressalta que é Distribuidor de combustíveis que opera no mercado baiano há décadas, cumprindo rigorosamente e regularmente suas obrigações fiscais.

Alega que, na qualidade de atacadista de combustíveis, procede a mistura do álcool anidro com a gasolina A na proporção de 27% de álcool e 73% de gasolina A para formação da gasolina C, comercializada nos postos de revendedores de combustíveis, conforme regulamentação da ANP (Agencia Nacional do Petróleo).

No caso do BIODISEL B100, diz que o atacadista de combustível procedeu a mistura com o óleo diesel na proporção de 10% de biodiesel e 90% de óleo diesel para formação do diesel S10 ou S500, comercializada nos postos revendedores de combustíveis, conforme regulamentação da ANP (Agência Nacional do Petróleo).

Menciona que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas de circulação do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações, encerrando-se no momento da mistura dos produtos pela Distribuidora com a gasolina A ou óleo diesel puro, produzidos pela Refinaria da Petrobras, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Frisa que no diferimento, ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a administração fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento posterior do imposto.

Ou seja, a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para outra finalidade que não a mistura com a gasolina A ou óleo diesel pela Distribuidora de combustíveis.

Entende que não há que se falar em cobrança de imposto de um produto diferido, salvo se outra destinação fosse dada ao álcool anidro ou ao biodiesel B 100, que não a mistura com a gasolina A pela Autuado, o que não foi provado nos autos.

Diz que o levantamento de estoques realizado pela Fiscalização, não pode ser elemento de prova de que o Distribuidor não realizou a mistura dos combustíveis.

Acrescenta que, atribuir responsabilidade tributária por substituição ou solidariedade à Autuada afronta os elementares princípios do direito insculpidos na nossa Constituição Federal, como a legalidade e segurança jurídica.

Reitera: A compra do álcool anidro ou biodiesel, cuja operação está amparada pelo diferimento do imposto (postergação do pagamento do imposto), para a mistura com a gasolina A ou óleo diesel, não cabe o pagamento do ICMS nesta etapa de circulação da mercadoria.

Afirma que, no caso em tela, o Estado não cobra o ICMS na saída de álcool anidro das usinas ou destilarias para as distribuidoras, o imposto relativo a essa operação é diferido para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras e é pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária.

Diz que o STF em julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 781926/GO, com repercussão geral (Tema 694), fixou a seguinte tese: “O diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110 /07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras”.

Apesar do tema citado trazer à baila questão relativa ao creditamento do ICMS por empresa atacadista que adquire álcool anidro das Usinas para misturá-lo com “Gasolina A”, que adquire junto à Refinaria para produzir, ao final, o produto “Gasolina C”, diz que o Tribunal Superior, com maestria, discorre sobre as etapas da operação e o momento do recolhimento do imposto na etapa final da cadeia, ou seja, no momento da saída da gasolina C.

Junta a esta manifestação páginas do julgamento, por ser esclarecedor, em que consta como funciona a operação interestadual na comercialização da gasolina C. (Doc.02). Pede a este Órgão Julgador que declare totalmente improcedente o presente auto de infração.

Diante do exposto, requer seja considerado que os produtos objeto do lançamento são diferidos e inexistente responsabilidade do Autuado por substituição tributária ou mesmo solidariedade por falta de previsão legal.

À fl. 238v, o Autuante registra que tomou conhecimento da manifestação do Defendente e que não foram apresentados fatos novos que não tenham sido apreciados na Diligência de fls. 174 a 189, que reduziu o montante do lançamento original.

VOTO

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto devido, caracterizando cerceamento ao direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade o lançamento fiscal, afirmando que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.

Embora o Autuante tenha afirmado que todos os demonstrativos que integram a autuação fiscal foram entregues, tanto em partes impressas, quanto em mídia, cuja cópia encontra-se à fl. 20, e o documento à fl. 08 comprova a entrega dos demonstrativos, essa 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos demonstrativos que lastrearam o presente lançamento (fls. 08 a 20), com a indicação do prazo de SESSENTA DIAS para se manifestar, REABRINDO O PRAZO DE DEFESA. A intimação foi realizada, conforme fl. 63 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e. Portanto, houve saneamento do Auto de Infração quanto a eventual incorreção alegada pelo Defendente, e concedido novo prazo de defesa.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada 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.

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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos, considerando que o Autuante refez o levantamento fiscal em atendimento à solicitação dessa Junta de Julgamento Fiscal. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre as diferenças apuradas em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Infração 01 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015). Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012.

Infração 02 – 04.05.09: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor

adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015). Operações com BIODIESEL B100 – ONU 3082 III CL 9 GR 90 e ETANOL ANIDRO COMBUSTÍVEL – ONU1170 II C, beneficiadas pelo diferimento do imposto na forma do art. 286, inciso XIV, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012.

O Defendente alegou que o Autuante misturou vários conceitos tributários de produtos diferidos (álcool anidro e biodiesel B 100), como também, elegeu o Autuado na condição de substituto tributário, quando a própria legislação do ICMS elege a Refinaria de Petróleo nos termos do art. 8º, IV da Lei 7.014/96, que reproduziu. Disse que os graves equívocos cometidos pela Fiscalização fulminaram a cobrança do ICMS e levam à improcedência total da peça acusatória.

O Autuante esclareceu que o Autuado exerce a atividade econômica de distribuidor de combustíveis, adquire Etanol Anidro e Biodiesel B100 e processa a mistura no seu estabelecimento, obedecendo padrões definidos pela ANP, “produzindo” Gasolina C a partir da Gasolina A, adquirida da Refinaria, e Diesel S-10 ou S-500, a partir do Diesel puro também adquirido em refinaria.

O art. 286, XV do RICMS-BA/2012, mencionado pelo Autuante, prevê o diferimento do lançamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

...

XV - nas entradas decorrentes de importação do exterior de álcool etílico anidro, efetuadas por qualquer importador, e deste para estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), para mistura com gasolina;

...

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:

Observo que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. No mencionado levantamento é cumprido um roteiro de Auditoria Fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

Em relação às operações com diferimento do ICMS, vale reproduzir dispositivos da Lei 7.014/96, que tratam dessa matéria.

Lei 7.014/96:

Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidentes sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

III - o distribuidor de energia elétrica, gás natural, lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos da indústria química;

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos: a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo; b) gases derivados de petróleo.

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

VI - o depositário, a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

§ 1º Poderá ser atribuída responsabilidade ao distribuidor pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial ou extrator, relativo às operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e com gases derivados de petróleo, na forma como dispuser o regulamento.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades.

A substituição tributária por diferimento corresponde à postergação do lançamento e do pagamento do imposto, e o Defendente reconhece esta condição, ao afirmar que o álcool anidro e o biodiesel são diferidos em todas as etapas do produto, inclusive em operações interestaduais e de importações e se encerra no momento da mistura desse produto pela Distribuidora de Combustíveis com a Gasolina A ou Óleo Diesel puro, produzido pela Refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS nº 110/07.

Observe que no levantamento quantitativo em que se apure omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e o imposto devido por antecipação tributária, conforme art. 10 da Portaria 445/98, o que foi efetuado nas infrações 01 e 02 do presente lançamento.

Portanto, no caso em exame, o autuado, na condição de distribuidor de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária por diferimento, é obrigado ao

recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

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.

Por outro lado, a lei atribui a responsabilidade por solidariedade ao Autuado, conforme previsto no art. 6º, inciso XVI da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a verificação e declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Na manifestação apresentada (fls. 130/137 do PAF), o Defendente alegou que em relação ao saldo inicial do estoque encontra-se na planilha elaborada, livro de inventário contendo o estoque final de dezembro de 2014 e dezembro 2015 e relatórios do sistema anexados aos autos. (Doc.02 – fl. 170 do PAF)

Observo que no mencionado Doc.02 (fl. 170 do PAF) se encontram duas planilhas denominadas “POSIÇÃO DO ESTOQUE” em 31/12/2014 e 31/12/2015, planilhas emitidas em 13/03/2023. Também constam as cópias do Registro de Inventário manuscrito, indicando as quantidades de combustíveis.

A Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, competia ao contribuinte informar e corrigir os erros, e não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital e não é legítimo retificar a EFD, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Na Informação Fiscal de fls. 174 a 178, em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante afirmou que foi considerado na diligência o saldo de estoque em 31/12/2014 escriturado pelo Autuado no livro Registro de Inventário Mod. 5 e registro de controle de materiais, apresentados, cujo valor confere com o declarado na DMA.

Esclareceu, ainda, que os ganhos considerados foram ajustados de acordo com a tabela “FATORES DE CONVERSÃO, DENSIDADES E PODERES CALORÍFICOS INTERIORES”, fl. 19, divulgada pela ANP.

Revelou que o saldo do estoque em 31/12/2015 é o declarado pelo Autuado no Bloco H da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), regularmente transmitida para a base de dados da SEFAZ. Após as correções, o demonstrativo de débito foi retificado, conforme quadro abaixo.

Infração 01 - 004.005.008

| Data Ocorr | Data Vcto | B. de Cálculo | Aliq | Valor Histórico | Dilig 3ª JF |
|------------|------------|---------------|------|-----------------|-------------|
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 76.352,56 | 27% | 20.615,19 | 1.975,23 |
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 41.093,06 | 17% | 6.985,82 | 5.580,75 |
| TOTAL | | | | 27.601,01 | 7.555,98 |

Infração 02 - 004.005.009

| Data Ocorr | Data Vcto | B. de Cálculo | Aliq | Valor Histórico | Dilig 3ª JJF |
|-------------------|------------------|----------------------|-------------|------------------------|---------------------|
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 17.838,47 | 17% | 3.032,54 | 2.422,60 |
| 31/12/2015 | 31/12/2015 | 69.297,59 | 27% | 18.710,35 | 1.792,72 |
| TOTAL | | | | 21.742,89 | 4.215,32 |

Constatado que embora a Defesa não tenha acatado a revisão efetuada, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado pelo Autuante.

Na manifestação apresentada, o Defendente ressaltou que no diferimento, ocorre uma postergação do lançamento e do recolhimento do imposto. O fato gerador já ocorreu, mas a administração fazendária prefere que haja um deslocamento no tempo para o recolhimento posterior do imposto.

Disse que a exigência do imposto de um produto diferido é completamente inoportuna, uma vez que se trata de uma substituição tributária regressiva, e somente é devido se a destinação do produto for para outra finalidade que não a mistura com a gasolina A ou óleo diesel pela Distribuidora de combustíveis.

Vale ressaltar que em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem comprovação de sua origem, e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago, concluiu que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago em relação às quantidades apuradas sem comprovação da aquisição e, sendo assim, não se pode alegar exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a irregularidade apurada 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.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante na diligência fiscal, considerando que ainda foi constatado no exercício fiscalizado, que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis através de levantamento quantitativo de estoques, por isso, é devido o imposto apurado.

O Defendente alegou, ainda, que foi 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.

Em relação às multas, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, referente, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com os percentuais da multa, de 60% e 100%, conforme estabelece o art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei 7.014/96. 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.

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

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 279757.0110/20-1, lavrado

contra **LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.771,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.215,32 e 100% sobre R\$ 7.555,98, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

