
PROCESSO	- A. I. N° 206923.0021/20-2
RECORRENTE	- GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF n° 0251-11/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.08.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0181-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO. Ausentes os pressupostos de admissibilidade previstos no art.169, I, “d” do RPAF-BA/1999. De ofício reduzo a multa da infração 2 de 100% para 60%, art. II, “d”. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto com fundamento no art. 169, I, “d” do Decreto 7.629/1999 (RPAF-BA/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), em face de Decisão desta 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), exarada por intermédio do Acórdão n° 0251-11/23-VD, que Não Deu Provimento ao Recurso Voluntário relativo ao Acórdão JJF 2 0041-04/22-VD, da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal), o qual julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 23/06/2020 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 68.097,19, sob a acusação do cometimento das 02 (duas) seguintes irregularidades:

“Infração 01 – 04.07.01 – 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 das 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.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$ 58.930,97.

Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação, decorrente da omissão dos registros de entradas de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$ 9.166,22.”

A 1ª CJF apreciou o Recurso Voluntário no dia 21/08/2023 e decidiu por unanimidade pelo Não Provimento do Recurso Voluntário (fls. 276 a 286), *in verbis*.

VOTO

Observo que a decisão da 5ª JJF (Acórdão JJF N° - Acórdão 5ª JJF n° 0041-02/21-VD relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado 23/06/2020, tem o total histórico de R\$ 68.097,19, além dos acréscimos, possui duas irregularidades, a saber:

Infração 01 – 04.07.01 – 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 das 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.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$ 58.930,97.

Infração 02 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação, decorrente da omissão dos registros de entradas de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Cifra de R\$ 9.166,22.

De logo coloco abordo que a Portaria nº 159/19 que altera a Portaria nº 445/98, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. O que fez foi apenas prever um limite de tolerância, a ser excluído da autuação relativa a levantamento quantitativo de estoques, haja vista os estudos realizados relativos à matéria.

Registro que na verdade favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto. Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

Ressalto que como o ato foi emanado do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, autoridade a que este colegiado deve hierarquia, não sendo possível negar-lhe aplicabilidade, conforme dispõe o art. 167, inciso III do RPAF/99, abaixo reproduzido.

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

(...)

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

No que toca à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto, tal tema tangencia o mérito da autuação e como tal será tratado, no momento próprio.

Por fim, quanto ao prazo solicitado para retificação da EFD, tal iniciativa não elide a presente autuação, pois se trata de informações que foram veiculadas no seu Livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de apreciação de documentos fiscais e contábeis da empresa, é importante frisar que a apuração das entradas de combustíveis adquiridos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal decorreu diretamente do exame da EFD da empresa, mais especificamente, do seu Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Nesse sentido, a alegação recursal deixa entrever uma divergência na interpretação dos números lá registrados, conflito para a solução do qual exige que se adentre ao mérito da autuação, o que será feito em momento oportuno.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de demonstração das omissões de registro de entradas, não merece igualmente acolhida, pois as diferenças apuradas decorreram diretamente do registro, por parte da empresa, de ganho volumétrico incompatível com as margens previstas na Portaria DNC 26/92 (0,6%) e incompatível também com as margens de tolerância previstas na legislação tributária estadual (1,8387%). Essa é a materialidade da infração apontada, dispensando a comparação entre o registrado e o medido.

Embora a Recorrente alegue que o imposto já se encontrava pago, na fonte, não desenvolve qualquer atividade probatória nessa direção, o que inviabiliza que se possa acolher a sua alegação. De fato, a ausência de registro do combustível adquirido representa óbice à identificação de sua origem e, consequentemente, impede que se possa comprovar o pagamento do tributo pelo industrial/fornecedor.

No caso em contesto tenho que não é necessária a diligência. É importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme se reproduzido abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- (...)

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a ideia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- (...)
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido); “

No mérito, a conduta autuada foi descrita como: “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, apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.

Quanto à alegação de uso de procedimento fiscal inexistente e uso de metodologia equivocada, é relevante destacar que a autuação decorreu da constatação de omissão no registro de entradas de combustíveis, conforme destaca a peça inaugural do lançamento. Tal constatação somente foi possível porque os ganhos registrados extrapolaram os limites do possível, física e normativamente considerado.

O registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu Livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo:

“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional ($E_f + C - S = E_f$), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Em termos práticos, poder-se-ia obter o mesmo resultado apurando-se a diferença entre o ganho volumétrico registrado e aquele permitido pela legislação, metodologia que foi seguida pela autoridade fiscal. A diferença aqui é que esse método apura, exclusivamente, as diferenças decorrentes da superestimativa da variação volumétrica. Não há, todavia, diferença ontológica nos procedimentos, ambos legitimados pelas normas legais e complementares postas.

Ressalte-se, ademais, que, por força do quanto disposto no art. 4º da Portaria DNC citada, o estabelecimento de Posto Revendedor se encontra obrigado a encriturar corretamente o LMC, podendo ser autuado para a hipótese de não o fazer, conforme abaixo:

“Art. 4º A não apresentação do LMC, ou a sua apresentação, ao DNC, com falta ou irregularidades de encrituração implicará ao PR:

I - Notificação para apresentação, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, do LMC corretamente encriturado;

II – Autuação, no caso de não cumprimento do previsto no inciso anterior, seguida de notificação para que apresente ao DNC, no prazo de 10 (dez) dias úteis, declaração da existência do LMC corretamente encriturado;

III – Interdição, por ato da Diretoria do DNC, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, dos equipamentos de abastecimento de combustíveis do PR, se não apresentada a declaração no prazo estabelecido ou se apresentada com inveracidade, observado o disposto nas alíneas a seguir:

a) Quando a notificação prevista no inciso II resultar da não apresentação do LMC, a interdição dar-se-á em todos os equipamentos de abastecimento do PR;

b) No caso de a referida notificação decorrer da falta ou irregularidade de encrituração de combustível (is) no LMC, a interdição ocorrerá no (s) equipamento (s) de abastecimento do (s) produto (s) correspondente (s).

Parágrafo único – A interdição de que trata este artigo será mantida até a constatação, pelo DNC, da existência do LMC corretamente encriturado (grifos acrescidos). “

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a encrituração das operações no LMC, pois qualquer erro incorrido pelo posto revendedor, expõe o estabelecimento a sanções administrativas.

Assim, ainda que se possa admitir a ocorrência pontual de irregularidade na encrituração dos ganhos, não é crível que tal situação pudesse ser comum, muito menos que pudesse contaminar todos os meses fiscalizados, sem que disso adviessem as sanções, como consequências previstas na legislação.

Menos crível ainda é que o estabelecimento viesse a cometer tantos erros, em sequência, sem empreender esforços com vistas a saná-los, face à possibilidade de vir a ter o seu funcionamento interditado, conforme prevê o inciso III, do art. 4º da Portaria DNC citada.

Portanto, não soa verossímil a alegação recursal de que o seu livro LMC estaria eivado de erros, com registros de ganhos equivocados em vários dos dias auditados.

Quanto à alegação de irretroatividade da Portaria nº 159/19, embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

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

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

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

(...)

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 encriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). (grifos acrescidos) “

Portanto, nenhum sentido faz falar-se em irretroatividade da norma disposta na Portaria 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (REsp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o

montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

Nesse sentido, não basta, ao Sujeito passivo, alegar a existência de erros, mas precisa trazer elementos que evidenciem tais alegações. Evidências que não se resumem, por óbvio, à apresentação de uma EFD retificadora que sequer foi transmitida, pois tais correções (por não terem sido publicizadas), não podem ser opostas a terceiros. Trata-se de registros produzidos de forma unilateral, sem apoio nos documentos comprobatórios e por isso não poderiam ser prestigiados em detrimento do seu livro oficial, o LMC.

Registre-se, por derradeiro, que o eventual registro de notas fiscais de entradas em quantidades superiores às vendas não é suficiente, em si mesmo, para afastar a presente acusação fiscal, pois o que pesa sobre o contribuinte é o desequilíbrio na equação básica do levantamento quantitativo de estoques, onde se verificou que as compras mais o estoque inicial revelaram-se inferiores às vendas somadas aos estoques finais, em cada um dos dias indicados na auditoria. São esses fatos que precisam ser contraditos pela defesa empresarial.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a constitucionalidade de dispositivos legais stricto sensu em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I do RPAF.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei, e não podem ser aqui menosprezadas em virtude de supostas desconformidades constitucionais.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, as sanções cabíveis são aquelas consignadas no lançamento. Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do Auto de Infração.

Afasta-se, portanto, o pedido de cancelamento ou redução da multa para as irregularidades formalizadas.

Infrações 01 e 02 PROCEDENTES.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ante o exposto, *NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário*".

Às fls. 297 a 306, o sujeito passivo interpõe Pedido de Reconsideração, no qual inicia aduzindo que houve ilegalidade, dúvida e incerteza na aplicação da multa.

Diz que comprovou de forma irrefutável a improcedência da autuação, até mesmo porque as notas fiscais de entrada foram escrituradas no livro Razão, mas que nem assim a 1ª CJF aceitou as suas argumentações.

Ressalta que não se pode desprezar dados e somente computar ganhos num processo de fiscalização de posto de combustível, e que a Portaria nº 159/2019 não deveria ter sido aplicada para modificar todo o contexto que envolve a investigação, levando a uma conclusão baseada em mera presunção.

Prosegue afirmando que não houve contraditório "sendo tudo feito de maneira unilateral, com a aplicação do Registro 1.300".

Assevera que as variações em postos de combustíveis são comuns e que não deveriam ser tratadas como omissão de entradas, tendo-se em vista a variação de temperatura que se verifica no clima, inclusive porque os instrumentos de medida não são os mais avançados.

Suscita preliminar de nulidade, por não ter sido intimado a tomar conhecimento do transcurso do processo de fiscalização.

Apresenta Parecer Técnico Pericial, firmado pelo engenheiro sr. George de Souza Mustafá, visando avaliar a apuração de ganhos e faltas nas auditorias de estoques em postos de combustíveis.

A seu sentir, a Portaria nº 445/98 extrapola a função regulamentar ao criar nova presunção de omissão de entradas sem amparo em Lei, sendo inadequada a apuração diária dos estoques.

VOTO

Antes de ingressar na análise do mérito, caso isso se mostre possível, cumpre verificar se estão presentes os requisitos estatuídos no art. 169, I, “d” do RPAF-BA/1999.

Nos termos do preceptivo regulamentar acima citado, o Pedido de Reconsideração deve ser atinente a Decisão de Câmara que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância, em processo administrativo fiscal.

Como se vê no Relatório supra, nenhuma das duas condições para o conhecimento do presente Recurso se mostra presente: não se trata de Recurso de Ofício e não houve modificação de entendimento.

Desnecessário ingressar no mérito, vez que prejudicado.

De ofício reduzo a multa da infração 2 de 100% para 60%, art. II, “d”.

Em face do exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e de ofício modificar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206923.0021/20-2, lavrado contra **GR REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 68.097,19**, sendo 60% sobre 9.166,22 e 100% 58.930,97, prevista no art. 42, II e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS