

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0014/21-4
RECORRENTE - MG DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF nº 0302-11/23-VD
ORIGEM - SAT – COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11.10.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0241-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. INEXISTÊNCIA. Constitui requisito para admissibilidade do Pedido de Reconsideração a Decisão da Câmara que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado no mérito a de primeira instância em processo administrativo fiscal. Inexiste tal reforma. Inadmissibilidade do Pedido de Reconsideração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto em razão do Acórdão CJF nº 0302-11/23-VD desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF Não ter dado Provimento ao Recurso de Voluntário interposto pela Recorrente, frente ao Acórdão JJF nº 0136-04/23-VD que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O voto vencedor, acolhido por unanimidade pelos membros da 1ª CJF, que julgou o Recurso Voluntário, possui o seguinte teor:

VOTO

*Observe que a decisão da 4ª JJF (Acórdão JJF Nº - Acórdão 4ª JJF **0136-04/23-VD** relativo ao Auto de Infração em epígrafe, lavrado 22/02/2021, tem o total histórico de R\$ 128.708,09, em decorrência de quatro infrações, mas de logo coloco que o sujeito passivo não impugnou as infrações 03 e 04, relacionadas a penalidades por descumprimento de obrigações de natureza acessória, nos valores respectivos de R\$ 267,26 e R\$ 27.688,25, as quais foram mantidas pelo julgamento da JJF e não serão objeto do julgamento do Recurso Voluntário.*

No presente julgamento será analisada as questões recursais quanto as seguintes imputações:

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”. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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. Valor lançado R\$ 9.736,48, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98.

Da preliminar

O Recorrente aponta preliminar de nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98, sob o fundamento de que “Ocorre que a Portaria 445/2019, por ser ato infra legal, 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”.

A 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, in verbis:

“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).”

De logo abordo que a Portaria 159/19 que altera a Portaria 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.

Assim, razão não assiste ao Recorrente. A este respeito valho-me e acolho o posicionamento externado pelo autuante em sua informação fiscal “Não é esse o caso, a Portaria nº 159/19 veio alterar a Portaria nº 445/98, que trata de 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”.

Registro que na verdade a Portaria nº 159/19 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.

Saliento ainda que apesar de a Portaria nº 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.

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”.

Assim, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Dito isto, resta prejudicada a preliminar de nulidade do Auto de Infração pela ilegalidade/inconstitucionalidade da variação volumétrica prevista na Portaria 445/98.

Superada, a preliminar de nulidade apresentada pelo Recorrente, passo ao exame do mérito.

De coloco ser desnecessária manifestação da Procuradoria Geral do Estado, pois como já esclarecido pela 4ª JFJ “PGE/PROFIS já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedimental e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.

De igual forma, indefiro a solicitação de diligência formulada pelo Recorrente “para previsão das quantidades apuradas a título de ganho e perdas, compensando-se no que for devido”, porque o Recorrente não apontou elementos consistentes que justificassem a realização de tal revisão. Ademais, os elementos probatórios presentes nos autos pelo autuante são suficientes para formação do meu convencimento na qualidade de julgador.

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 abaixo reproduzido.

“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); “

Registro que, já me posicionei em relação a matéria idêntica à que ora se encontra sob apreciação, e, à luz de tudo quanto exposto no relatório que antecede o presente voto, não vejo como modificar meu entendimento, volto a me valer dos fundamentos já por mim esposados em outros julgamentos, a exemplo do processo por mim relatado na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal referente ao PAF do Auto de Infração nº 206923.0021/20-2.

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, conseqüentemente, 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”. Valor lançado R\$ 91.016,10, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. O enquadramento legal da infração se, deu com base nos Arts. 4º, § 4º, inciso IV, 6º inciso IV e 23 § 6º, todos da mesma Lei, e Art. 10, Parágrafo único da Portaria nº 445/98”.

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 gasolinas, 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.

No que toca à alegação de impropriedade do método adotado para apuração do imposto e da dilatação do produto, provocada pela variação da temperatura ambiente.

O Recorrente aduz que que o STJ vem decidindo no sentido 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). “

Transcrevo aqui a informação trazida pelo autuante em suas informações:

“O STJ (AREsp 1688666), esclarece o assunto: “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. “

Ocorre que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível

a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade ($\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$). (...). **Portanto**, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Note-se que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Fica patente assim que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Dessa forma, “o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”, sendo “forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”, e, se não houvesse essa cobrança, estaria “compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa” (STJ, REsp Nº 1.833.748). “

E quanto a 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 escriturar 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 escrituração implicará ao PR:

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

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 escrituração 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 escriturado (grifos acrescidos). “

A leitura do conteúdo do art. 4º, acima transcrito, é revelador do zelo e cuidado que devem permear toda a escrituração 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 escrituração 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.

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 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) “. (Grifos acrescidos)

Registro que no caso de constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 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, razão pela qual considero que o levantamento fiscal se encontra posto de forma correta, não merecendo, ao meu ver, qualquer reparo.

Deve ainda ser considerado que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas nem no momento do procedimento fiscal, nem na ocasião da apresentação das defesas que foram apresentadas, o que deveria ser comprovado mediante registro no Livro de Movimentação do Combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal. É certo que a variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, pode ser positiva como negativa.

Em se tratando 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, não prevalecendo, pois, o argumento defensivo que não houve por parte do Estado devolução do fato gerador presumido, recolhido antecipadamente, até porque o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, resultando na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores.

E no que toca à variação positiva registrada e não comprovada, o entendimento é no sentido de que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque, sem a respectiva documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

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.

E quanto a infração 02, considerando tudo que já exposto acima, e considerando que neste lançamento foi atribuído ao autuado a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação tributária, de responsabilidade do

próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, cuja apuração se deu com base na verificação de variação volumétrica em índices acima do admitido pela ANP, e de acordo com os registros efetuados pelo próprio autuado em sua Escrituração Fiscal Digital/LMC, Registro 1.300, considero que a exigência tributária está respaldada pelos dispositivos legais retro mencionados e amplamente acima analisados.

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 inconstitucionalidade 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.

Regularmente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento, o sujeito passivo apresentou Pedido de Reconsideração da decisão desta Câmara, fls. 414 a 422, no qual após um breve relato dos fatos, ao se referir ao Acórdão CJF nº 0302-11/23, ressalta que o julgamento manteve um Auto de infração eivado de vícios de nulidade, uma vez que não se pronunciou sobre tópicos arguidos no Recurso Voluntário: *(i)* Breve síntese acerca do ICMS sobre combustíveis; *(ii)* Da inaplicabilidade da Portaria 445/98; e *(iii)* Do equívoco na apuração da base de cálculo, *bis in idem*, além de ter se omitido quanto à análise da base de cálculo do imposto lançado, em desacordo com o art. 164 do RPAF/BA, fato que classificou como cerceamento do direito de defesa, por conseguinte, ofensa ao Princípio do Devido Processo Legal.

Reproduz o art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal que garante a todos os cidadãos que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa e conclui que por esta razão, as omissões serão passíveis de declaração de nulidade, conforme preceitua o art. 18 do RPAF/BA, o que requer.

Ao tratar do mérito, explica que para encontrar o custo médio unitário dos combustíveis o Fiscal somou os valores das últimas aquisições da Recorrente e dividiu pela quantidade do produto, tudo isso conforme notas fiscais do último mês de aquisição.

Quanto a este item questiona se as notas fiscais utilizadas como base para encontrar o custo médio unitário não estariam com o ICMS embutido no preço à época das operações de compra dos produtos. Aduz que o ICMS estando embutido no valor cobrado no preço final da mercadoria, ou seja, o cálculo por dentro, explica o método correto para apurar o custo médio do último mês de aquisição da mesma mercadoria utilizado pelo Fisco, seria considerar o ICMS embutido no preço das últimas aquisições dos produtos (custo médio unitário) mais o ICMS solidariedade (infração 01) mais ICMS antecipação (infração 02).

Salienta que o ICMS cobrado por solidariedade (infração 01), foi creditado no momento do lançamento de ofício e posteriormente foi debitado do ICMS relativo à antecipação (infração 02).

Quanto ao ICMS embutido no preço das últimas aquisições do posto revendedor, que resultou na formação do custo médio unitário, questiona o que foi feito.

Pontua que não está debatendo sobre a suposta quantidade de omissão de entrada dos produtos, e sim a forma utilizada para encontrar a base de cálculo do imposto, a menos que o Fiscal comprove que retirou o ICMS embutido no preço das notas fiscais de entrada das últimas aquisições.

Conclui que nos documentos fiscais listados nos demonstrativos, fls. 20 a 30, têm o ICMS por dentro do preço de aquisição, em virtude do regime da substituição tributária. Assim, quando se utiliza dessas notas fiscais para encontrar a base de cálculo do ICMS (custo unitário x quantidade de omissão de entrada) e aplica a alíquota, têm-se ICMS sobre ICMS.

Diz acostar as notas fiscais do período dezembro de 2017 para gasolina comum, dezembro de 2016 e dezembro de 2017 para o óleo diesel B S500, por amostragem, onde consta o valor do ICMS retido pela refinaria de petróleo até o consumidor final, o qual está embutido no preço de venda. (Doc. 02).

Demonstra através de cálculos que, para o produto GASOLINA COMUM, o correto seria, para dezembro de 2017, R\$ 2,4210 enquanto o preço médio unitário utilizado pelo Fisco foi de R\$ 3,6544, (Doc. 02).

Para o ÓLEO DIESEL B S500, nos períodos de dezembro de 2016 e 2017, o preço médio unitário utilizado pelo fisco foi de R\$ 2,6362 e R\$ 2,9969, respectivamente, (Doc. 02).

Infração 01 - dezembro de 2016: o preço correto seria R\$ 8,26 (ICMS devido por solidariedade), sendo que o Fisco encontrou o valor de R\$ 18,06.

Infração 01 - dezembro de 2017: o preço correto seria R\$ 10.123,36 (ICMS devido solidariedade), o Fisco encontrou o valor de R\$ 18.471,18.

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

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

Assegura que se houver novo cálculo do imposto sobre esses preços, há inconfundível incidência do ICMS sobre o ICMS que estava “por dentro” no preço.

Requer seja reconsiderada a decisão para:

- a) Declarar a nulidade da decisão proferida pela 1ª CJF, em virtude de vício de omissão contatado no Acórdão;
- b) Declarar nulo o Auto de Infração, tendo em vista que o lançamento fiscal carece de clareza, certeza e liquidez, visto que contém erros de direito, sobretudo com relação à formação da base de cálculo do ICMS relativo aos combustíveis;
- c) Que o Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente;
- d) Que o Auto de Infração seja convertido em diligência para apuração da real base de cálculo das supostas omissões de entrada e o crédito fiscal a ser utilizado; e
- e) Que a COPEC seja intimada para informar e confirmar os preços reais praticados na época dos fatos geradores.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Pedido de Reconsideração.

VOTO

Preliminarmente à análise do requerimento do sujeito passivo, verifico que o Pedido de Reconsideração interposto não deve ser conhecido em razão de não preencher o requisito de admissibilidade, eis que a decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal não reformou a decisão da primeira instância em relação a julgamento do Recurso de Ofício, que sequer existiu.

A inexistência do requisito de admissibilidade para impetrar o Pedido de Reconsideração, neste caso, está previsto no art. 169, inc. I, alínea “d” do RPAF/99, a seguir reproduzido:

Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF: (...)

d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;

No presente caso, o acórdão proferido por esta 1ª CJF, motivo do Pedido de Reconsideração, não deu provimento ao Recurso de Ofício que frise-se sequer foi interposto pela 4ª JJF e manteve a decisão de primeira instância.

Inconformado com decisão desta 1ª CJF, o sujeito passivo interpôs o Pedido de Reconsideração com o propósito de obter uma reanálise do seu pleito recursal, o que se caracterizaria como uma terceira instância de julgamento, sem previsão legal.

Destarte, o instrumento processual para o reexame da alegação, através do Pedido de Reconsideração, não está adequado, visto que não preenche o requisito de admissibilidade previsto no RPAF/99, uma vez que a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal não reformou a decisão da JJF em julgamento de Recurso de Ofício.

De todo o exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração, mantendo a Decisão recorrida.

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 manter a Decisão recorrida que manteve a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0014/21-4, lavrado contra **M G DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 100.752,58**, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 91.016,10 e 60% sobre R\$ 9.736,48, previstas no Art. 42, incisos III, “d” e II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 27.955,51**, previstas no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS