

PROCESSO - A. I. Nº 206958.0002/20-7
RECORRENTE - P.G.P.S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF nº 0058-11/21-VD
ORIGEM - INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/09/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0243-11/22-VD

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. EXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Razões de reconsideração constituído requisito para a admissibilidade do Pedido em relação à Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, que reformou o mérito a da Primeira Instância, em Recurso de Ofício, tendo matéria de fato ou fundamento de direito para a devida apreciação. Tais condições ocorreram no caso concreto devido a reforma. Mantida a Decisão recorrida. Pedido CONHECIDO E NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 1ª CJF (Acórdão CJF nº 0058-11/21) que Negou Provimento ao Recurso Voluntário e Proveu Parcialmente o Recurso de Ofício, reformando, com isso, o Acórdão JJF nº 0193-03/20-VD.

O Auto de Infração lançou ICMS no valor total de R\$ 6.435.310,16, acusando o autuado de, na condição de responsável solidário, ter adquirido combustíveis (gasolina comum, etanol, diesel comum e diesel S10) de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2015 a 2019, conforme demonstrativos às fls. 5 a 24 dos autos.

Após julgamento pela procedência em parte pela JJF, cujo valor do ICMS exigido para pagamento passou a ser no valor de R\$585.887,79, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, o contribuinte recorreu à Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, o qual negou provimento ao Recurso Voluntário, bem como Proveu Parcialmente o Recurso de Ofício, conforme Acórdão CFJ nº 0058-11/21, cujo teor do voto reproduzo abaixo.

“VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito exigido no lançamento de ofício de R\$ 6.435.310,16, para R\$ 585.887,79, assim como de aplicar a multa de 60%, em vez de 100%, lançada no Auto de Infração, ao julgá-lo Procedente em Parte, como previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Quanto ao Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial decorreu da comprovação da existência anterior do Auto de Infração nº 298576.0001/19-0, lavrado contra o próprio estabelecimento do sujeito passivo, em 16/12/2019, e julgado através do Acórdão JJF nº 0083-01/20-VD, para exigência do ICMS sobre as mesmas mercadorias e metodologia de apuração, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, razão da exclusão pela JJF, dos valores exigidos nos referidos exercícios, neste Auto de Infração, ora em análise, sob pena de duplidade da exigência, do que concordo, conforme excerto da Decisão recorrida abaixo:

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais

mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

Quanto à adequação da multa de 60%, em vez de 100%, consignada na peça vestibular, discordo da JJF, eis que vislumbro que não se trata de antecipação tributária, e sim de responsabilidade solidária do adquirente, pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), e, como tal, cabível a multa de 100% do valor do imposto, prevista no art. 42, IV, “b” da Lei nº 7.014/96.

Pelas razões expostas, concordo com a Decisão recorrida, no tocante à desoneração do imposto, porém, discordo quanto à aplicação da multa de 60%, razão para o Provimento Parcial do Recurso de Ofício.

....

Dianete do exposto, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Portanto, voto para PROVER PARCIALMENTE o Recurso de Ofício interposto e dar pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado. ”

Irresignado com a decisão da CJF, o Sujeito Passivo interpôs o presente Pedido de Reconsideração (fls. 264/266), em 20/10/2021, e volta a se insurgir contra a manutenção do Auto de Infração, reforçando as alegações trazidas na defesa inicial e no Recurso Voluntário interposto.

De pronto, pede que as intimações e notificações sejam encaminhadas para o endereço do patrono que subscreve a defesa, defendendo, em seguida, o cabimento do seu Pedido de Reconsideração, com base no art. 169, inciso I, “d” do RPAF, já que a decisão de primeira instância administrativa foi reformada pela CJF, a qual majorou a multa aplicada de 60% para 100%.

Menciona a fundamentação da JJF: “*Em relação à multa que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. Neste caso, concordo com o posicionamento do autuado de que o percentual da multa é de 60%, conforme art. 42, inciso I, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificada de ofício, o mencionado percentual.*”

E, ainda, expõe do entendimento da Egrégia CJF: “*Quanto à adequação da multa de 60%, em vez de 100%, consignada na pela vestibular, discordo da JJF, eis que vislumbro que não se trata de antecipação tributária, e sim de responsabilidade solidária do adquirente, pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte de direito (fornecedor incerto), e, como tal, cabível a multa de 100% do valor do imposto, prevista no art. 42, IV, “b”, da Lei nº 7.014/96. ”.*

Salienta que a posição da CJF é contraditória e sem base legal. Diz que a Autuada não poderia figurar como responsável tributário, pois o art. 128, do Código Tributário Nacional, delegou à LEI a capacidade de atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Afirma que, no julgamento da JJF, foi dito, expressamente, que “*a Lei nº 7.014/96, no art. 6º, atribuiu ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição*”. E que essa condução se apresenta flagrantemente ILEGAL, pois o art. 6º da Lei nº 7.014/96, não trata de responsabilidade solidária por substituição tributária. A “substituição tributária” é tratada, na Lei nº 7.014/96, pelo artigo 8º, que por sua vez, no inciso IV, alíneas “a” e “b”, atribui a responsabilidade ao “industrial ou extrator, de combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e gases derivados de petróleo”.

Sustenta que o art. 6º da Lei nº 7.014/96, não trata de responsabilidade solidária por substituição. E que o inciso IV, do mencionado dispositivo legal, se reporta a responsabilidade comum, de “*qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea*”. E ainda diz que esse dispositivo se aplica nos casos de FLAGRANTE DE POSSE DE MERCADORIAS EM SITUAÇÃO IRREGULAR, o que não se aplica ao caso presente.

Pontuou que a CJF entendeu que a autuação, apesar da expressa fundamentação no art. 4º, § 4º, inciso 4º da Lei nº 7.014/96, não se fundamenta em “presunção”. E ainda modificou ilegalmente o enquadramento legal do pedido (sem sequer reabrir o prazo de defesa) e, contraditoriamente, disse que a multa deve ser aquela prevista no art. 42, inciso IV, “b” da Lei nº 7.014/96, que prevê o percentual de 100% “quando a mercadoria ou bem forem encontrados em qualquer estabelecimento sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea”. E o fez sem conceder à Autuada, em relação a esse ponto, novo prazo de defesa.

Alertou que questão de bom senso, não se pode cogitar que, em 2020, foram encontradas mercadorias sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, que “lá estariam entre 2015 e 2019”. Afirmou que o dispositivo legal invocado pela CJF não contempla a suposta ocorrência constante no Auto de Infração. Além disso, o ilegal reenquadramento teve como escopo a “fuga da presunção”, o que também foi levado a efeito de forma totalmente afastada da previsão legal pertinente.

Alegou ainda que, no Auto de Infração, os Autuantes indicaram a alínea “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, dispositivo aplicável às hipóteses de “presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis”, apurada através de “entradas não registradas”, tudo em consonância com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, que compõe a fundamentação do lançamento. E ainda disse que essa desconstrução legal, promovida pela CJF, como já abordado, teve como desiderato fugir dos conceitos estipulados pela Portaria nº 445/98 e da Instrução Normativa nº 56/07, normas infralegais que foram “destruídas” no julgamento, em especial aquele que prevê que “a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV)”.

Disse que, a alteração promovida pela CJF não possui lastro legal e implica em contradições severas, em relação aos fundamentos do lançamento. E que a multa, no máximo, deveria ser de 60%, sendo o enquadramento mais adequado, em tese, o do art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, já que se estaria apenando ocorrência até então não constante em lei como infração (registro de “ganho” no LMC). E que se aplicaria ao caso as normas de interpretação previstas no art. 112, incisos I, II e IV do CTN, ou seja, de forma mais favorável ao “acusado”.

Por fim, expõe que, observada a limitação imposta pelo art. 169, inciso I, “d” do RPAF (as outras irresignações serão tratadas mediante Pedido de Controle de Legalidade e/ou medida judicial), pede pelo Conhecimento e Provimento do presente Pedido de Reconsideração, a fim de que seja reaberto o prazo de defesa e, novamente instruído o PAF quanto à base legal da sanção aplicada, no máximo seja restaurada a multa de 60%, imposta pela JJF.

VOTO

Como já destacado no relatório, trata-se de Pedido de Reconsideração da decisão da 1ª CJF contida no Acórdão Nº 0058-11/21 VD, o qual Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto pela empresa Recorrente, bem como deu Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, para majorar a multa aplicada no presente Auto de Infração.

Pois bem, tratando-se de Pedido de Reconsideração, espécie recursal de natureza extraordinária, diferentemente daquilo que ocorre com as demais modalidades recursais, faz-se necessário que preencha os requisitos de admissibilidade, previstos no art. 169, inciso I, alínea “d” do RPAF, cuja redação reproduzo abaixo.

“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; (grifos acrescidos);

..."

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima transcrito, são dois os requisitos para o cabimento do presente recurso, quais sejam, que a Decisão recorrida tenha tido por objeto um Recurso de Ofício, bem como que tenha reformado, no mérito, a de primeira instância.

Apreciando a decisão da 1^a CJF, Acórdão nº 0058-11/21 VD, nota-se que o ato atacado teve por objeto o julgamento tanto de um Recurso de Ofício quanto de um Recurso Voluntário, para os quais deu Provimento Parcial e Não Provimento, respectivamente, conforme se extrai da leitura de sua ementa, abaixo transcrita.

**"1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0058-11/21-VD**

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada de mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Correta a exclusão no levantamento fiscal de fatos geradores já objeto de lançamento de ofício anterior, como procedido na Decisão recorrida. Restabelecida a multa de 100%. Modificada em parte a Decisão, quanto ao Recurso Ofício. Razões recursais do contribuinte insuficientes à reforma do Acórdão recorrido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime."

Ora, tendo se insurgido contra decisão que DEU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício, é possível, ao Sujeito Passivo, manejá-lo Pedido de Reconsideração.

Do exposto, conheço o Pedido de Reconsideração.

Avançando na análise do mérito observa-se que a controvérsia estabelecida se dá em relação ao percentual da multa aplicada sobre a infração em exame. A CJF deu parcial provimento ao Recurso de Ofício, majorando a multa aplicada de 60% para 100%, enquadrando a infração no seguinte dispositivo da Lei nº 7.014/96:

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

...
IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:

...
b) quando a mercadoria ou bem forem encontrados em qualquer estabelecimento sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;" grifos

A parte recorrente, contudo, defende a manutenção do entendimento que foi firmado pela Junta Julgadora, para a aplicação da multa no percentual de 60% com base no seguinte dispositivo da Lei nº 7.014/96:

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

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

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

Na análise das alegações supracitadas, observa-se que o Auto de Infração se encontra lastreado em levantamento fiscal realizado no LMC, no qual foram detectadas entradas de combustível sem o devido documento fiscal, em virtude do lançamento de percentual de variação volumétrica superior ao permitido na legislação vigente.

A menção feita no Auto de Infração quanto à responsabilidade tributária do contribuinte decorre da incidência do Art. 6º, inciso IV da Lei nº 7014/96, sendo corriqueira nos Autos de Infração que trata de omissão de entrada de mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária, com Antecipação Tributária Total, como é o caso desse PAF. A questão da solidariedade, contudo, para o caso concreto, não tem interferência efetiva sobre o enquadramento da multa incidente sobre a infração. Destarte, muito embora a decisão da CJF tenha justificado a majoração da multa na

responsabilidade solidária do contribuinte, levando o Recorrente a dedicar boa parte de seu apelo a esse tema, tenho que o deslinde da questão passa, na verdade, pela análise de outra norma tributária.

Feito este breve esclarecimento, é oportuno registrar que o entendimento manifestado pela Junta, quanto a incidência do Art. 42, inciso II, alínea d, no caso concreto, não pode prevalecer, pois fica claro que essa norma só deve incidir quando o responsável direto pelo tributo deixar de recolhê-lo nas hipóteses que deveria fazer a antecipação tributária.

Devido à incidência do princípio da especialidade, que deve reger a aplicação das normas, deve-se privilegiar a regra que mais se adeque ao caso concreto, havendo, na Lei nº 7.014/96, normas claras que impõem a multa de 100% na hipótese vertente. Refiro-me às alíneas “d” e “g”, do inciso III, do Art. 42, que estabelecem:

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

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

...
d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

...
g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

É inquestionável que o imposto lançado foi apurado em levantamento fiscal realizado no LMC, ficando constatado que o contribuinte lançou percentual de variação volumétrica superior ao permitido pela legislação de regência. Não se discute aqui, no âmbito deste Pedido de Reconsideração, a veracidade da acusação, mas é fato que, ao assim agir, o contribuinte acabou acobertando o ingresso de combustíveis cuja aquisição deu-se sem o efetivo registro na escrita fiscal.

Nesse aspecto, suplantada a discussão acerca dos fatos em si e atentando-se exclusivamente à multa, deve-se reconhecer que o percentual imposto pela CJF, na Decisão recorrida, está correto, muito embora o fundamento legal precise ser alterado, para constar que a penalidade de 100% lastreia-se na alínea “d”, do inciso III, do Art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Deste modo, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER e NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206958.0002/20-7, lavrado contra **P.G.P.S COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$585.887,79**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRS SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS