

PROCESSO	- A. I. N° 298942.0014/19-5
RECORRENTE	- POSTO DALVA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0025-01/21
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 17/07/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0169-11/23-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Considerando que não apenas a verdade material mas sobretudo o direito à ampla defesa ficou comprometido e que conforme dito pelo auditor estranho ao feito, trata-se realmente de uma nova fiscalização, entendo que urge uma solução, que é a de decretar a nulidade do lançamento, e a renovação da ação fiscal dentro do prazo decadencial, que revela-se razoavelmente seguro à administração pública, visto o risco de novo pedido de diligência não vir a ser cumprido, e ao retornar o processo, e sendo anulado, sequer poderá ser renovada ação fiscal, face o prazo decadencial que se aproxima. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de julgamento pela Procedência em Primeira Instância de Auto de Infração lavrado em 18/12/2019, refere-se à exigência de R\$3.104.126,75 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2018 e setembro de 2019. **Infração 04.07.01**.

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa administrativa. O autuante presta informação fiscal e a Junta de Julgamento Fiscal, em decisão unânime, votou pela Procedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transrito:

VOTO

O defensor, em preliminar, suscita a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, alegando não ter recebido os demonstrativos analíticos da apuração. Argumentou que de acordo com a "Cientificação de Lavratura de Auto de Infração / Notificação Fiscal", postada no DTE em 18/12/19, tais demonstrativos seriam encaminhados por e-mail, porém assinala que não foram recebidos.

Todavia, o processo foi convertido em diligência, tendo sido efetuada a entrega de todos os papéis de trabalho em meio magnético ao impugnante, com a respectiva reabertura do prazo de defesa. Na sua segunda manifestação, o próprio autuado reconheceu que tal arguição foi suprida.

O sujeito passivo suscitou, ainda, ofensa ao art. 18, I e IV, "a" do RPAF, ou seja, por insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas (e, por via conexa, da base de cálculo), e consequente cerceamento ao direito de defesa.

Observou que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de "omissão de receitas anteriores", sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente

porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Ressaltou que, no caso, a realização de vendas sem a emissão de notas fiscais, que desagua da omissão de receita, se comprovada, poderia ter reflexos no campo da “tributação federal”, mas em hipótese alguma repercutiria na ausência de pagamento do ICMS, pois não compete ao “varejista de combustíveis” lançar o imposto sobre suas vendas. Para se aplicar a presunção legal, no caso concreto, haveria que se comprovar a efetiva aquisição sem documentação fiscal.

De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto, nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Entretanto, no presente caso, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, também não contabilizadas.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo, como alegado nas razões de defesa.

Constata-se que o Auto de Infração não trata, portanto, de presunção de omissão de saídas, como alegou o deficiente.

Verifico ainda, que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Levantamentos estes que permitiram ao autuado contestar detalhadamente a infração, descabendo a alegação de que ficou impedido de exercer o seu direito de defesa na sua plenitude.

Destarte, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a referida preliminar de nulidade, também apresentada nas razões de defesa.

Quanto ao enquadramento legal, entendo que deve ser retificado para art. 6º, inciso VI e art. 22, § 1º, inciso I-B da Lei nº 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98, pois no imposto exigido por solidariedade não se aplica o método de apuração da base de cálculo estabelecido no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, que é aplicável somente nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações. A alteração se justifica em razão da infração não se tratar de presunção de saídas omitidas apuradas em levantamento fiscal, mas de imposto exigido por solidariedade de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo aplicável a base de cálculo apurada nos termos do inciso I-B do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, tal como efetivamente realizado.

Todavia, observo que não implica nulidade do lançamento, tal retificação, uma vez que pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal, e o enquadramento legal, conforme preceituado o art. 19, do RPAF/BA-99.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade de adiar o julgamento, para ser realizado na forma convencional, e da realização de diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos, são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e o representante do autuado pode fazer sustentação oral por vídeo conferência, sem qualquer prejuízo à defesa.

Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas

ao autuado, não se constatou dúvida em relação aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro também o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, "a" e "b" do RPAF-BA/99).

Vale ainda ressaltar, que uma vez distribuído o PAF e prestada a informação fiscal, conforme previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA, somente se nesta forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, é que o órgão preparador tem o dever de dar ciência ao sujeito passivo, o que não ocorreu no presente PAF. Claro que isso não impossibilita que o sujeito passivo tenha acesso a mencionada informação fiscal antes do julgamento, caso requeira ao órgão preparador.

Portanto, descabe a alegação defensiva de que as realizações dos julgamentos por videoconferência deveriam depender da anuência do Contribuinte, para não prejudicar o exercício da ampla defesa. A previsão para realização dos julgamentos nessas circunstâncias está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592, de 04 de junho de 1999, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III do art. 167 do RPAF/99.

Assim, não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O imposto ora exigido do defendant, não decorre da "presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto", mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defendant apresentou o entendimento, no sentido de que a constatação de "omissão de saídas pura e simples/vendas sem emissão de documentação fiscal", é hipótese que não gera nova incidência do imposto. Entretanto, conforme estabelece o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

O defendant também alegou que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, e que as quantidades pinçadas da EFD são tão absurdas, que nitidamente não refletem a realidade das movimentações diárias

Acrescentou que a autuação recaiu sobre escrituração inconsistente, e que não teve a oportunidade de se explicar ou corrigir as inconsistências; as quantidades adotadas no AI foram exatamente aquelas equivocadamente lançadas nos LMCs. Apresentou o entendimento de que os erros na EFD foram simplesmente copiados e elevados à condição de fato gerador do ICMS.

Todavia, 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, e substitui os livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD.

Observo que a Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, mencionada pelo autuante, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente, e além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual respeitado pelo autuante.

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

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

Vale a pena lembrar, que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96), sendo devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo, calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Saliente, que Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019 (publicada no Diário Oficial de 25/10/2019), alterou a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, tendo sido acrescentado o Parágrafo Único, ao art. 10 da mencionada Portaria:

Art. 10

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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).

A modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas orientações procedimentais para a fiscalização, orientando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceu novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Dessa forma, apesar de a Portaria 159/19 ter sido publicada em 25/10/2019, a sua orientação corrobora o acerto da autuação fiscal, tendo em vista as disposições constantes no § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional, não havendo dessa forma em falar em descabimento da retroatividade na presente situação.

Descabe, portanto, o entendimento do autuado de que admitir a aplicação do Parágrafo único, do art. 10 da Portaria 159, é criar hipótese de presunção não prevista na Lei 7.014/96, ou seja, seria uma nova e ilegal hipótese de presunção. Ademais, não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ressalto, que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura. No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos”, considerados excedentes.

A exigência fiscal leva em consideração apenas as entradas não comprovadas, correspondentes aos volumes de combustíveis, percebendo-se que às respectivas receitas, não se aplica a proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cabe frisar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC, sendo que o autuado,

em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pela ação fiscal.

Sobre os acórdãos deste CONSEF, citados pelo defendant, os mesmos devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo ainda frisar, que também não vinculam a decisão desse relator.

Descabe também a argumentação do patrono do autuado, em memorial apresentado antes da Sessão de Julgamento, de que contrariando a capacidade de armazenamento do autuado, os demonstrativos entregues para o exercício do direito de defesa apresentam inúmeras quantidades, em diversos dias, que superam a capacidade dos tanques.

Ocorre que o impugnante se refere aos valores disponíveis, constantes da planilha do autuante, que na realidade se referem ao total da soma do estoque inicial mais as entradas no dia, ou seja, ainda não são computadas nesse volume o total das saídas. Haveria inconsistência, caso o estoque final do dia, ou o valor do ganho, tivessem quantidades maiores que a capacidade dos tanques, o que não ocorreu.

Em relação à decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, mencionada pelo impugnante em seu memorial (Recurso Especial Nº 1884431 - PB 2020/0174822-8), da leitura do referido Acórdão depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se confunde com a presente discussão. Naquele caso, o fato discutido é de que a entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento, se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica. Portanto, a fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível, não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.

Neste processo, a discussão é outra. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura, ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por responsabilidade solidária, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 100%, conforme estabelece o art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96:

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;

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos Arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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

Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte tempestivamente ingressou com Recurso Voluntário, às fls. 320/343, nos termos adiante transcritos, em resumo.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Existem várias motivações para a nulidade da decisão, inclusive por cerceamento do direito de defesa, em face do julgamento de “processo físico por videoconferência e contra a manifestação da empresa”, preferindo a Autuada se concentrar, a seguir, naquelas principais, sem prejuízo da renovação de todo o conteúdo defensivo, inclusive memorial, solicitando expressamente o

reexame em segunda instância administrativa, de todo o conteúdo da defesa e memorial, na forma regulamentar, apresentado. Evitará, assim, repetições, exceto naquilo que entende ser imprescindível, ante a ausência de legalidade. Apenas, por cautela, pede que o julgamento do presente recurso seja realizado de forma presencial.

A decisão ora recorrida foi delineada com evidente cerceamento do direito de defesa, o que se extrai da simples leitura da sucinta “fundamentação/voto”. Assim seguindo, toda a construção da decisão, de forma cristalina, foi no sentido de “salvar o lançamento”, sem apego à lei e à verdade material, com omissões e alteração do fulcro real da exigência, cuja vinculação, dependente de prova, se encontra na “parcela da responsabilidade solidária”, ou seja, da efetiva comprovação de aquisições sem documentação fiscal e com documentação inidônea. Numa demonstração dessa evidência, a construção da decisão foi iniciada com a afirmativa, pela JJF, de que:

“No caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação de mercadorias, decorrente da missão 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.”.

“O imposto ora exigido do defendant, não decorre da “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas, a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º.”.

Essas passagens, de logo, revelam o “ânimo” da Sr. Relator, que esbarra, de imediato, nos princípios do contraditório e da ampla defesa, expressamente “detonados”. Outras menções da JJF confirmam a forma, não isenta, que dominou a instrução e julgamento do PAF, com apego em situações não relacionadas ao fato gerador do ICMS, inclusive com alteração do fulcro do Auto de Infração, foram feitas no Acórdão, sem sequer ser determinada a reabertura do prazo de defesa.

NULIDADE DA DECISÃO. ALEGAÇÕES DEFENSIVAS NÃO APRECIADAS

São inúmeras as razões defensivas não apreciadas pela JJF o que, a teor do art. 18, incisos II e III, do RPAF, bem como da farta jurisprudência emanada do CONSEF, conduz a nulidade da decisão ora hostilizada. A Decisão recorrida é nula, por clara ausência de deliberação quanto a argumentos apresentados pela defesa, especialmente no que tange a apuração diária só ser possível na hipótese do art. 41, II da Lei nº 7.014/96, observados os requisitos dos arts. 46 e 47, diante da ausência de efetiva de deliberação sobre a alegação de ILEGALIDADE da Portaria 159/19 e da alteração do enquadramento legal, portando do fulcro do Auto de Infração, bem como da apuração da base de cálculo, sem sequer ser determinada a reabertura do prazo de defesa.

Apesar de mencionar que o levantamento fiscal foi realizado diariamente porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis registram no LMC suas operações, a Junta não se pronunciou sobre a necessidade, para o exercício excepcional da apuração diária do fato gerador, da imposição de REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO (art. 41, inciso II da Lei nº 7.014/96), em consonância com os arts. 46 e 47, da mesma Lei. O simples deslocamento da “data da ocorrência” não é suficiente para suplantar a necessidade dessa análise, até mesmo porque o art. 39, § 2º do RPAF, apenas possibilita que seja considerado o último mês do período fiscalizado, quando não se pode discriminar os períodos mensais. Por óbvio, se a apuração foi diária, essa regra não se aplica como excludente do vício indicado.

Contudo, a JJF contaminou mais ainda a decisão, com claro e expresso cerceamento do direito de defesa, quando não abordou de forma objetiva a alegação de ILEGALIDADE da Portaria 159/19, declinando de tal atribuição com base no art. 167, inciso III do RPAF. Contudo, a JJF tinha a obrigação de apreciar de forma direta e objetiva a questão da ilegalidade, inclusive seguindo o quanto determinado pelo art. 168, do RPAF, para determinar se a norma infralegal é meio lícito de previsão do FATO GERADOR e sua aplicação retroativa. O citado art. 167, II do RPAF, de forma evidente, só protege o julgador dessa “fuga” a partir da edição do ato normativo. Não se pode vislumbrar a aplicação em época em que o ato não existia. A Decisão recorrida, como visto, é NULA DE PLENO DIREITO, pois levada a efeito com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância.

ENQUADRAMENTO LEGAL APRESENTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO – LEI 7.014/96. ALTERAÇÃO DO FULCRO. NULIDADE DA AI E DA DECISÃO RECORRIDA

O enquadramento legal, inserido no Auto de Infração, se reporta aos Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 23, § 6º, inciso II, “b” da Lei nº 7.014/96. Contudo, em uma apuração dessa natureza, a parcela ora discutida somente pode existir se, antecedentemente, for comprovada a regularidade da exigência por responsabilidade solidária, ou seja, das entradas não contabilizadas (art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96), o que se faz mediante roteiros regulares de apuração. O que se fez no caso presente foi uma MANOBRA ilegal, objetivando desvincular a “responsabilidade própria da responsabilidade solidária”, porém uma depende da outra. Nesse sentido, o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, o art. 23-A, inciso II, e o art. 6º, inciso IV da mesma lei.

São inafastáveis, diante dos dispositivos legais transcritos, as seguintes conclusões, suficientes para a nulidade da decisão ora atacada, e da própria autuação:

- A** -A Lei nº 7.0143/96 só autoriza a cobrança do ICMS, em decorrência de ausência de registro de entradas de mercadorias ou bens, por presunção;
- B** -A parcela cobrada no presente Auto de Infração depende da comprovação da ocorrência de entradas não registradas, ou seja, da mesma presunção;
- C** -A fundamentação do lançamento é decorrente de presunção e, nesse contexto, presumida também se torna, seja quanto à própria essência do pedido, seja quanto à forma adotada para a apuração da base de cálculo;
- D** -O disposto no art. 6º, inciso IV, apesar de somente ser aplicável nos casos de FLAGRANTE da posse de mercadorias ou bens, não retira a presunção, que no caso seria, apesar de absurda hipótese, de que essa “posse” se presume ter existido, de 2018 a 2019;
- E** -Ao afastar a aplicação, assim consignada no lançamento de ofício, da “presunção”, a JJF alterou a fundamentação do Auto de Infração, sem sequer reabrir o prazo de defesa.

Conforme decisões que adiante serão transcritas, da 2ª CJF do CONSEF, em situações exatamente iguais, já se firmou o entendimento de que a cobrança, feita com base apenas nos dados lançados no LMC, é “presunção”, e a Portaria nº 159/19 não retira esse condão. Pelo contrário, o enquadramento legal lançado no Auto de Infração deixa clara essa constatação. Nesse mesmo sentido, a 1ª JJF proferiu o Acórdão JJF nº 0052-01/02VD (anexo), reconhecendo que a apuração, da qual decorre a parcela da “responsabilidade própria”, consignada no Auto de Infração em lide, trata da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. A alteração, feita pela JJF, afeta todo PAF, eivada que se encontra de vícios insanáveis, ensejando a nulidade, notadamente por cerceamento do direito de defesa.

A JJF, portanto, nesse caso também, modificou de maneira ILEGAL o enquadramento legal, provocando, inclusive, cerceamento do direito de defesa, e indo de encontro ainda ao art. 202, do CTN, o que certamente provocará a nulidade de eventual título executivo extraído do PAF com tamanhas irregularidades.

Consoante consta expressamente do Acórdão ora recorrido, a JJF mudou a base legal, alegando não tratar o lançamento de presunção, mas sim *“decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária”*, o que, como já registrado, deve ser feito em lançamento pertinente à “responsabilidade solidária”. O art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, é aplicável nas situações de flagrante (trânsito) e, na demanda em análise, não afasta a presunção, pois se reporta a ocorrência não mais sujeitas à constatação em flagrante. Citou também, a JJF, o art. 10, § único da Portaria nº 445/98, mas esse dispositivo já se encontrava no Auto de Infração. A alteração foi realizada frente a Lei nº 7.014/96, de formas ilegal e irregular, sendo nulo o Auto de Infração e a Decisão recorrida, inclusive por cerceamento do direito de defesa.

Pede, portanto, por ilegal e irregular alteração do fulcro da autuação e consequente cerceamento do direito de defesa, a nulidade do Auto de Infração ou da Decisão recorrida.

INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 56/07 – APLICABILIDADE E NULIDADE E INEFICÁCIA DO LANÇAMENTO

Sendo, portanto, conforme originalmente registrado no Auto de Infração, embasada a autuação na presunção prevista no Art. 4º, § 4º, e art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, com a base de cálculo dimensionada na exigível apuração originária, conforme o art. 23-A, inciso II, da mesma Lei, necessário que se observe estritamente o quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/07, que expressamente determina, nos seus itens 1 a 4:

“1- Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.

4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração.”

Prevê, portanto, que nas hipóteses de “fato gerador presumido”, situação aqui inafastável, deve ser cobrado o imposto sobre a PROPORÇÃO DOS VALORES RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES SUJEITAS O REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO, AFASTADA A IMPOSIÇÃO SOBRE IMPORTÂNCIAS PERTINENTES A OPERAÇÕES SUJEITAS À ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Para que tal regra, de exclusão, não seja seguida, a Instrução Normativa exige que as circunstâncias determinantes da exceção sejam devidamente registradas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, sob pena, inclusive, de “não registro do Auto de Infração”.

Se pergunta: caso um dos “combustíveis” fosse sujeito ao regime normal, não se aplicaria a cobrança, por presunção, apenas sobre os valores a ele correspondentes? A resposta é óbvia e se encontra respondida nos muitos julgados do CONSEF, transcritos na defesa e não combatidos pela JJF.

A necessária aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, por um lado, revela a nulidade da autuação e, por outro, sua improcedência, pois o procedimento fiscal não poderia ser realizado nos moldes adotado e o Auto de Infração sequer poderia ser registrado (passou por saneamento?), assim como o resultado da apuração, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de ST, “zera” os valores autuados.

LEI N° 7.014/96 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTUADA. NULIDADE DO LANÇAMENTO

Novamente destacando que o ICMS ora cobrado, por “responsabilidade própria” só pode existir de comprovada a “responsabilidade solidária” (ou seja, a aquisição de terceiros sem documentação fiscal), a Lei nº 7.014/96, no seu art. 8º, assim prevê:

“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:

IV - o industrial ou extrator dos seguintes produtos:

a) combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo;

b) gases derivados de petróleo. ”

A Lei nº 7.014/96 seguiu a competência que lhe foi concedida pelo art. 128 do Código Tributário Nacional, atribuindo responsabilidade ao INDUSTRIAL. O Art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, utilizada pela JJJ, portanto é flagrantemente ILEGAL, eis que a atribuição de responsabilidade se encontra sujeita ao princípio da reserva legal, a saber:

CTN – “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

De mais a mais, a JJJ, novamente, distorceu completamente a Lei nº 7.014/92, tendo afirmado que “a Lei nº 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição”. A afirmação da JJJ, que norteou o julgamento é inteiramente dissociada da disposição legal invocada, em detrimento da Autuada a da defesa. A Autuada é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo, bem como a Portaria nº 445/98, no que toca ao art. 10, I, “b”, é ilegal, bem como mais um vício se constata na decisão. O lançamento é NULO DE PLENO DIREITO, bem como a Decisão recorrida, eis que sustenta em deturpada transcrição do art. 8º da Lei nº 7.014/96 (e sem indicar sequer o inciso correspondente).

PORTRARIA 445/98. OFENSA AO PROCEDIMENTO REGULAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRECEDENTES DO CONSEF

A Portaria nº 445/98 foi editada para dispor “sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias”.

Não existe na Portaria nº 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado), conforme arts. 1º, 2º e 3º.

De maneira aliada com a Lei nº 7.0134/96, na Seção que trata da ‘Omissão de Entradas de Mercadorias’, arts. 6º e 7º, incisos I e II, a Portaria nº 445 expressamente prevê:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - 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). ”.

A Portaria nº 445/98, até esse ponto, se encontra em consonância com a Lei nº 7.014/96, ou seja, acolhe os conceitos, únicos e legais, da presunção e da apuração por exercício, não contemplando a apuração do fato gerador diário. E a Lei nº 7.014/96, ao regular a matéria, não faz distinção, para a apuração do FATO GERADOR PRESUMIDO, entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária. A Portaria 445/98 também não o faz, nem poderia fazê-lo.

Aliás, a ilegal Portaria nº 159/19, no art. 3º, incisos I a XII, trouxe algum “benefício” aos Contribuintes, na medida em que estabeleceu índices de tolerância para a caracterização da “omissão de entradas”. A exceção feita foi justamente para o segmento de varejo de combustíveis, em relação ao qual a aludida Portaria, no art. 10, criou o parágrafo único, instituindo não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Em 2018 um outro estabelecimento/contribuinte (CNPJ nº 015.151.046/0024-75), foi “alvo” de quatro autuações fundamentadas no mesmo método ora combatido, tendo o CONSEF rejeitado de forma

veemente, como se pode auferir das ementas abaixo transcritas:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0309-12/20-VD -EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Levantamento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Não comprovada a ocorrência de ingresso no estabelecimento das mercadorias sem documento fiscal e sem registro nos Livros Fiscais. É necessário que a presunção esteja fundamentada em fatos acompanhados de comprovação efetiva de sua ocorrência. A fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias sem documentos fiscais, tendo como base apenas os registros de ganhos. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Recomendada a renovação da ação, a salvo de erros. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Consoante demonstrativos anexos, as apurações já rejeitadas pelo CONSEF foram feitas exclusivamente através do mesmo método ora atacado (sobre lançamentos na EFD/LMC/Registro 1300), sem o exame de qualquer outro documento ou informação, fiscal ou contábil. A única diferença foi a edição, em 2019, da Portaria nº 159, que transformou as informações do LMC, já existentes a acessíveis, em fato gerador do ICMS. Tais informações poderiam ser usadas, a teor do art. 144, § 1º do CTN, como um dos componentes de uma regular apuração, porém nunca, e tão somente, como fato gerador da obrigação. Podem servir como um “indício” da existência de alguma irregularidade, que deve ser investigada e comprovada pelos meios legais e convencionais, até mesmo em atenção ao próprio art. 144, § 1º, que, na sua parte final, exclui da aplicação retroativa a atribuição de responsabilidade a terceiros. O lançamento é NULO, por absoluta ausência de previsão legal para o meio de apuração utilizado.

PORTARIA 159/19 – ILEGALIDADE. NULIDADE E INSUBSTÂNCIA DA AUTUAÇÃO

A Portaria nº 159/19, no art. 3º, § 1º, incisos I a XII, instituiu “índices de perda”, a serem considerados no levantamento quantitativo. O Julgador tem entendido por essa motivação, que a Portaria é “benéfica” aos Contribuintes. GRANDE ENGANO E ERRO ABSURDO DE INTERPRETAÇÃO!!!

Se a malfadada Portaria tivesse feito apenas essa “instituição de limites de tolerância”, seria benéfica aos Contribuintes, pois se aplicaria, ao segmento de varejo de combustíveis, 1,38%, contra 0,6% previsto por normas da ANP. Acontece que o citado inciso XII excetua justamente o “comércio varejista de combustíveis”, criando o único do art. 10, que assim se encontra redigido, com ofensa direta ao art. 97, III, c/c o art. 103, I do CTN, outra hipótese de fato gerador:

“Art. 10 (...)

Parágrafo único. A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD 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). ”.

Como claramente se constata, através da redação da Portaria nº 159, foi criada nova hipótese de incidência, através de registros fiscais acessórios (criados pelo DNP), sem qualquer relação com as autorizações disciplinadas pelo art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, ou mesmo com o art. 6º, inciso IV, da mesma Lei.

Os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de “indício” de alguma irregularidade, quando apontassem quantidades “excessivas”. Tais indícios poderiam servir de base para uma investigação aprofundada, notadamente com base nas escritas fiscal e contábil do Contribuinte, como, aliás, determina a Instrução Normativa nº 56/07. O uso dessas informações para o aprimoramento da ação fiscal atenderia o disposto no art. 144, § 1º do CTN. Nesse sentido, a base documental da Autuada teria que ser avaliada (seus estoques, vendas e compras, em quantidades

e valores), assim como sua escrita contábil, porém nada foi examinado. A autuação, como visto, teve como fundamento uma única informação, que foi ILEGALMENTE transformada pela Portaria nº 159/19 em fato gerador, com não menos ILEGAL aplicação retroativa. ILEGALIDADES FLAGRANTES E ABSURDAS!!!

Tratando de matéria jurídica idêntica, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia já firmou entendimento no sentido de impossibilidade da utilização de norma infralegal, em desrespeito ao art. 97, IV do CTN, aplicando-se, é evidente, igual interpretação ao inciso III, do mesmo artigo.

DESEMBARGADOR BALTAZAR MIRANDA SARAIVA

RELATOR”.

“Considerando que a lei não previu expressamente a exclusão dos tributos recuperáveis do valor equivalente a entrada da mercadoria, não cabe ao intérprete fazê-lo. Deste modo, a pretensão aclaratória deve ser acolhida.

Do exposto, o voto é no sentido de ACOLHER OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, atribuindo-lhes efeitos modificativos, para afastar a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, no auto de infração nº AI n. 206891.0022/13-4, mantendo-se, por meio desta integração do acórdão embargado, a sentença em todos os seus termos.

Sala das Sessões, 26 de outubro de 2020”.

Por mais essas motivações, o Auto de Infração é NULO e IMPROCEDENTE, e assim será reconhecido, senão pelo CONSEF, pelo Poder Judiciário.

IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA 159/19. NULIDADE DA AÇÃO FISCAO E DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Portaria nº 159/19 foi publicada no dia 25/10/2019 e, em atenção ao disposto no art. 167, III do RPAF, no máximo se poderia a aplicabilidade do parágrafo único do art. 10, a partir desta data, conforme, aliás, nesse diapasão, sua própria redação “a omissão...SERÁ caracterizada” (futuro, dali em diante).

O art. 100, inciso I do CTN, assim prevê:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;”

Em relação à vigência da legislação tributária, o mesmo CTN, no seu art. 103, inciso I, determina:

“Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;”.

Já o art. 144, do mesmo diploma legal, é taxativo:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.” (Destacamos)

Existe exceção para a aplicação retroativa da LEI, conforme parágrafo primeiro do art. 144 do CTN, que dispõe:

”§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”

A mencionada exceção não se aplica ao caso presente e chega a ser “maquiavélica” essa pretensão. Primeiro porque o art. 144 se reporta a LEI, estando a norma infralegal tratada nos arts. 100 e 103. O parágrafo único do art. 144 também se reporta à LEI, no seu sentido estrito. Outra interpretação, fazendo alcançar a norma infralegal, implica em ofensa ao quanto estatuído pelo caput do artigo.

Segundo porque a Portaria nº 159/19 caracteriza o próprio fato gerador e, por consequência, não se poderia olvidar em sua aplicação “posteriormente à ocorrência do fato gerador”. Qual seria o fato gerador, antecedente, suscetível de sua aplicação?????

Terceiro, porque a “estranha portaria” não veio tão somente instituir novos critérios de apuração

ou processos de fiscalização, com simples ampliação dos poderes de investigação das autoridades administrativas, eis que o parágrafo único da multimencionada Portaria nº 159 não encontra compatibilidade com o conteúdo da Portaria nº 445/90, que pretendeu alterar, fugindo inteiramente ao tema ali regulado: “alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”. A portaria não cria qualquer adendo ou amplitude os poderes da Fiscalização, que por evidente deve seguir conto o contexto da norma (Portaria nº 445), mas tão somente erige um fato, um dado, à condição de GERADOR DO ICMS.

Quarto, porque, se a pretensão é conceder ao “crédito tributário” maiores garantias ou privilégios, o próprio dispositivo afasta a exceção em relação a “atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Portanto, ainda que se pudesse admitir a legalidade da Portaria nº 159, no que tange à criação do “fato gerador”, é uma aberração jurídica admitir a aplicação a fatos pretéritos. É ILEGAL, como visto, o lançamento de ofício.

DECISÃO DO STJ – INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA PELO CONSEF

Conforme alinhado no conteúdo da defesa, ainda que as quantidades apresentadas no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração tivessem sido levantadas por meio legal e representassem ganhos decorrentes de variações volumétricas, não poderiam ser tais dados simplesmente conduzidos ao “status” de fato gerador do ICMS, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”. Sem se falar em “índices de tolerância”, o STC firmou o entendimento de que O FENÔMENO FÍSICO NÃO É FATO GERADOR DO ICMS. No caso em tela, esse “fenômeno” foi presumido de maneira ilegal e sem apego à verdade material, sendo a pretensão fiscal contrária, SIM, ao posicionamento do STJ, a saber:

RECURSO ESPECIAL N° 1884431 - PB (2020/0174822-8)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

RECORRENTE : ESTADO DA PARAÍBA

PROCURADORES : FÁBIO ANDRADE MEDEIROS - PB010810

SÉRGIO ROBERTO FELIX LIMA - PE029242

RACHEL LUCENA TRINDADE - PB016664

RECORRIDO : IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A

ADVOGADOS : FABIO SILVA ALVES - RJ147816

ALEXANDRE MADRUGA DE FIGUEIREDO BARBOSA - PB017376

BRUNA CARNEIRO DA SILVA RAMOS ERHART - RJ167430

RAIANA PEREIRA ALVES - PB015642

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA DECADÊNCIA.

1. *Afasta-se a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.*

2. *A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica.*

3. *A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.*

4. *Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto. Nesse sentido: “Não procede o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível, pois a sua volatilização constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído. Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS” (RESP 1.122.126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/6/2010, DJe 1/7/2010).*

5. Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.

6. Recurso especial não provido. (Destacamos).

VERDADE MATERIAL

Se o desejo do Julgador é realmente “alcançar a verdade material”, como externado nas sessões de julgamentos, deve ao menos, antes de prolatar decisão final, investir de forma isenta na instrução do PAF, determinando diligência com o desiderato de apurar se as vendas realizadas pela Autuada estão comportadas nas suas compras e saldos. Qualquer outra posição vem de encontro à pretendida VERDADE e deixa ainda mais clara a nulidade do lançamento, pois se estaria atribuindo às informações viciadas, já que foi alterada a fundamentação com a “supressão da presunção”, o condão de FATO GERADOR CONSUMADO, criado por norma infralegal – PORTARIA.

Se a Autuada, por exemplo, em 2015, vendeu 1.000.000,000 de litros de gasolina comum, e os estoques, inicial e final, foram “zero”, seus lançamentos, fiscais e contábeis (quantidades e valores), devem comprovar que no mesmo período foram adquiridos 1.000.000,000 de litros. Sendo verdadeira essa constatação, é evidente que qualquer retificação realizada nas informações acessórias se encontra suportada. Caso contrário, ou seja, se no mesmo caso a comprovação de aquisições totalizar 800.000,000 litros, significa dizer que 200.000,000 litros foram adquiridos sem documentação fiscal. O impedimento à retificação do SPED não pode ser baseado no simples objetivo de manter autuações e sim na busca da verdade material. Para tanto, a Autuada coloca à disposição toda a sua documentação, fiscal e contábil, que foi inteiramente abandonada durante a ação fiscal.

Vale ressaltar que não existem no PAF, ou ao menos não foram ofertados à Autuada, a fonte de onde foram extraídos os dados utilizados no Auto de Infração, a fim de que o Contribuinte possa comparar as quantidades lançadas e as efetivas demonstrações, ou não, das diferenças diárias, entre os estoques “escriturais” e “das medições”. Não se pode sequer auferir a realidade dos estoques reais, das entradas, das vendas e saldos, por ausência de elementos por parte do Autuante a juntada das fontes das medições e demais dados inerentes à ação fiscal, na forma do art. 46 do RPAF, é imprescindível à formação do PAF.

Outros pontos, que constam nos demonstrativos sintéticos, únicos ofertados à Autuada para o exercício do direito de defesa, merecem destaque, em especial uma enormidade de datas em quais os “ganhos” são equivalentes a 40%, ou mais, do que as “disponibilidades”, evidenciando erros nos lançamentos e de sistema (falha humana e/ou de sistema).

Deve se atentar também para o fato de que a planilha sintética lista datas não sequenciais, sempre valorando apenas os supostos, e irreais, “ganhos”. A existência de erros de lançamentos provoca EFEITO CASCATA nos dias subsequentes, nos quais o sistema, também por falha, “faz ajustes automáticos”, visando as “compensações”. Por isso aparecem dias com “sobras expressivas” e outros com “ganhos expressivos”. Entretanto, uma apuração baseada nos estoques e nas totalizações das vendas, todas registradas e declaradas, comprovará que não existiram compras sem documentação fiscal. Essa apuração pode ser feita em quantidades e valores, nas escritas fiscal e contábil. Ao final, se é que o desejo é realmente a verdade material, se constará pela inexistência das omissões que o Auto de Infração deseja criar.

Roga, portanto, pela suspensão do julgamento e determinação da diligência na busca da VERDADE MATERIAL, colocando todos os elementos que o CONSEF entender necessários, FISCAIS e CONTÁBEIS, à disposição, além daqueles ora ofertados. O Julgador deve se preocupar com a proteção do Erário, o que o fará, no caso presente, evitando o ônus de futura sucumbência judicial. O lançamento pode “agradar” ao Estado, pela impressão da existência de um “ativo”, mas em verdade se constitui em um grande DESSERVIÇO.

DISPENSA DA MULTA POR INFRAÇÃO E ACRÉSCIMOS LEGAIS

Por cautela, na improvável hipótese de manutenção da arbitrária condenação, a Autuada pede a dispensa da multa por infração e dos acréscimos moratórios, com sustentação no art. 100, incisos I e III, c/c o parágrafo único, do CTN, que preveem:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”.

O LMC foi instituído pela PORTARIA DNC nº 26, de 13/11/1992. Portanto, os Contribuintes do ramo varejo de combustíveis desde 1992, obrigados por ato normativo, adotam, como prática, a apresentação do LMC e, consequentemente, das informações de “perdas” e “ganhos”, obrigação que, por si só, nunca foi considerada para fins de cobrança do imposto, como feito a partir da edição da Portaria nº 159/19.

Solicitando “tratamento isonômico”, requer a dispensa da multa por infração e dos acréscimos legais, caso seja mantido o lançamento.

PEDIDOS

Ante o exposto, renovando a solicitação da busca da verdade material (tolhida de forma gritante pela JIF) e, com lastro em toda a documentação fiscal e contábil da Autuada, que fica à disposição, revisão do lançamento, solicitando também a ouvida da PGE sobre toda a matéria de direito acima tratada, pede pelo provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade da autuação ou da Decisão recorrida, ou a improcedência do Auto de Infração, ou para que seja cancelada a multa por infração ou reclassificada para o art. 42, inciso II, “d”, “e” ou “f” da Lei nº 7.014/96.

Na sessão de pauta suplementar do dia 30.09.2021, o processo foi convertido em diligência conforme pedido abaixo:

Trata-se de Recurso Voluntário de julgamento pela procedência em primeira instância de Auto de Infração lavrado em 18/12/2019, que se refere à exigência de R\$ 3.104.126,75 de ICMS, acrescido da multa de 100%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD..

Na da sessão da pauta suplementar do dia 30.09.2021 embora o processo esteja com os demonstrativos extraídos dos próprios documentos do contribuinte, com a data, descrição do item, o volume disponibilizado, o ajuste de ganho, e o limite percentual admissível, com o respectivo cálculo da omissão, pelo fato de ter atuado em processo semelhante, em que o autuante revelou a existência de outros demonstrativos analíticos, relativos às leituras dos “bicos das bombas de combustíveis”, tendo em vista o alcance da verdade material, esta 1ª CJF deliberou por converter o processo em diligência, à Infaz de origem / autuante, para a adoção das seguintes providências:

PELO AUTUANTE

- Fornecer, ao autuado, os demonstrativos analíticos que tenham sido utilizados no curso da ação fiscal, especificamente o registro da leitura dos bicos das bombas, de forma analítica, uma vez que os papéis de trabalho acostados ao presente PAF já apontam diretamente o valor adicionado com o ajuste de ganho, sendo necessário se esclarecer os quantitativos de estoque inicial e final, que deram origem aos ganhos contabilizados no LMC do Contribuinte.

PELA INFAZ DE ORIGEM

- Conceder prazo de sessenta dias, ao Recorrente, para manifestar-se, caso deseje, acerca desses papéis de trabalho fornecidos pelo autuante, e, após a manifestação do Recorrente, dar vistas ao autuante para produzir nova informação fiscal.

A seguir, enviar o processo a este Conselho de Fazenda, para julgamento.

Às fls. 374, o autuante diz que especificamente quanto ao registro da leitura dos bicos das bombas isso foi até feito, mas que descartou o material, mas que o contribuinte teria cópia desde o início da ação fiscal.

O recorrente se manifestou às fls. 382/87. Que o autuante confessa ter feito os demonstrativos analíticos da apuração, mas que não os levou em consideração. De logo, fica evidenciada a nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração, apuração dos valores e cerceamento do direito de defesa. Que a informação de que cópia do trabalho foi apresentado ao contribuinte não se sustenta. Que o lançamento é flagrantemente nulo de direito.

Acrescenta julgamento da 4ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001 em sentença que conclui pela ilegalidade do art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98 e que a ilegalidade se aplica ao caso em lide.

Reitera os pedidos formulados no Recurso Voluntário pela nulidade ou improcedência do lançamento.

Às fls. 398/99 o processo foi novamente convertido em diligência na pauta suplementar do dia 05.07.2022, conforme pedido abaixo:

À fl. 374 o autuante diz que a diligência pede para que o mesmo forneça ao autuado, cópia de demonstrativos analíticos, especificamente com o registro da leitura dos bicos das bombas.

Que isso foi até feito, no entanto, a operação de fiscalização solicitou que os trabalhos fossem realizados sobre a verificação de variação volumétrica e portanto, todo baseado naquilo que o contribuinte escriturou e que não se encontra embasamento para ganho de combustível, do qual, ultrapassou e muito os limites admitidos.

Que quando foi realizado o trabalho de leitura, evidentemente se dá uma cópia ao contribuinte, que acompanha e assina o documento, portanto, o contribuinte tem essa cópia desde o início da ação fiscal. Que caso haja erro de sua própria escrituração, esse deveria provar o que escriturou está incorreto, no caso como ficou com cópia da leitura que fizemos, deveria apresentar como prova que houve erros de escrituração, o que não verificamos.

Que a Câmara solicita documento que não fez parte da ação fiscal. Por apenas servir esse documento como base de cálculo, batimento com o que está escriturado. **Descartou esse material, porque desnecessário. Afinal, o que está no livro é o que contribuinte assim o fez. É a verdade descrita pelo próprio contribuinte.**

O Recorrente se manifestou às fls. 382/80 .

Que a determinação do CONSEF não foi atendida tendo o autuante expressamente informado que embora tenha sido feito, mas que a variação volumétrica foi baseada no que foi escriturado pelo contribuinte, descartou os demonstrativos.

Que o alegado sigilo justificado para destruir os demonstrativos não se aplica às autoridades fiscais como também se afronta o art. 46 do RPAF. Que fica patente ter usado uma informação de caráter acessório, transformando em fato gerador do ICMS. Que o lançamento é flagrantemente NULO DE PLENO DIREITO.

Se o desejo do julgador é realmente alcançar a verdade material, como externado nas sessões de julgamento, deveria se determinar diligência para se apurar se as vendas estão comportadas nas suas compras e saldos. Traz decisão de nulidade no Acórdão nº 0268-11/16 do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes de que “*não é a forma com que a sociedade empresaria preenche os documentos eletrônicos que erige as ocorrências da vida ao patamar de fatos geradores do ICMS, mas a efetiva subsunção daquelas (ocorrências) nas hipóteses legais de incidência*”.

Pede a nulidade ou a improcedência sem prejuízo de nova e regular ação fiscal.

Às fls. 398/99, em Pauta Suplementar do dia 21 de março de 2002 o processo foi novamente convertido em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, com a seguinte justificativa:

Considerando que o autuante não possui mais os demonstrativos, torna-se imprescindível que os arquivos disponíveis no sistema da SEFAZ sejam novamente utilizados pelo autuante para refazimento dos demonstrativos analíticos solicitados. A título meramente ilustrativo, segue anexo, demonstrativo analítico de outro processo em julgamento neste Conselho de Fazenda.

Movimentação de Combustíveis

15.151.04

REG	COD_ITEM	DESCR_ITEM	COD_NCM	COD_COMB	DT_FECH	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAIDAS	ESTQ_ESCR	VAL_AI_PERDA	VAL_AI_GANHO	FECH_FISICO
1300 1	GASOLINA COMUM		320102001	20150101	18.969,162	-	18.969,162	3.738,668	15.230,494	-	451,055	15.681,549	
1300 3	GASOLINA ADITIVADA		320102002	20150101	5.814,514	-	5.814,514	404,839	5.409,675	-	-	5.409,675	
1300 2	ETANOL COMUM		810101001	20150101	5.204,492	-	5.204,492	387,250	4.817,242	-	-	4.817,242	
1300 8	ETANOL VPOWER		810101002	20150101	3.472,766	-	3.472,766	81,915	3.390,851	-	-	3.390,851	
1300 5	DIESEL ADITIVADO	27101921 820101033	20150101	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
1300 12	DIESEL S-10 ADITIVADO	27101921 820101039	20150101	3.731,427	-	3.731,427	123,553	3.607,874	-	-	-	3.607,874	
1300 1	GASOLINA COMUM		320102001	20150102	15.681,549	20.000,000	35.681,549	6.084,041	29.597,508	-	-	29.597,508	
1300 3	GASOLINA ADITIVADA		320102002	20150102	5.409,675	-	5.409,675	707,279	4.702,396	-	-	4.702,396	

Na sessão do dia 09.03.2022, a Câmara entendeu que diante dos fatos apresentados, não apresentar os demonstrativos solicitados, fragiliza o auto de infração, uma vez que em inúmeros casos semelhantes, todos os processos envolvendo postos fiscais sem os demonstrativos analíticos requeridos, estão sendo convertidos em diligência.

Assim posto, pede-se a remessa dos autos para a INFRAZ DE ORIGEM com a seguinte finalidade:

PELA INSPETORIA

Designar o próprio autuante, ou na impossibilidade deste, outro Auditor Fiscal para proceder ao pedido efetuado nesta diligência.

Após a obtenção dos demonstrativos analíticos, reabrir prazo de defesa de 60 dias para o Recorrente se manifestar, entregando-lhe os demonstrativos, e em seguida, e em havendo manifestação, deverá ser encaminhado ao fiscal diligente para nova informação fiscal, e a seguir o processo deve ser enviado a este Conselho de Fazenda para julgamento.

Às fls. 403, consta e-mail do autuante destinado à servidora Elaine Figueiredo Silva, em que diz estar trabalhando no trânsito e que teve mais de 380 processos no último plantão e não tem como realizar o que o CONSEF pede. À fl. 405 consta despacho do supervisor da INFRAZ COSTA DO CACAU para a INFRAZ CENTRO SUL em que pede proceder à diligência por outro auditor fiscal devido à impossibilidade do autuante.

À fl. 407 consta parecer do Auditor Fiscal Telesson Teles em que diz não se tratar de mera informação fiscal, mas sim de nova ação fiscal para se refazer os roteiros aplicáveis para apuração dos tributos devidos. Diante disso, sugere seja realizada nova auditoria a fim de restabelecer a verdade material dos valores reclamados e evitar nulidades ou improcedências de inconsistências fiscais.

VOTO

Trata o recurso, de Auto de Infração julgado Procedente em primeira instância, reportando-se o lançamento de imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante apuração de variação volumétrica em índice acima do admitido, nos meses de dezembro de 2018 e setembro de 2019.

Conforme consta no relatório, foram solicitadas 2 diligências, em que decidiu-se pela similaridade do processo com outros em julgamento, em inúmeras decisões deste Conselho de Fazenda, em que se entendeu indispensável o demonstrativo analítico relativos às leituras dos bicos das bombas de combustível, tendo em vista o alcance da verdade material, uma vez que os demonstrativos do processo revelam de maneira sintética o volume disponível e o valor de ajuste de ganhos e o comparativo com o limite estabelecido pela SEFAZ, tendo sido acatado o argumento de que a ausência de tais demonstrativos analíticos caracterizavam cerceamento da ampla defesa.

Devido à primeira justificativa do autuante, de que teria descartado tais demonstrativos, foi tentada uma segunda diligência, mas o autuante já está servindo na fiscalização de trânsito de mercadorias e justificou estar sobrecarregado, e um outro autuante designado para cumprir a diligência, entendeu que por não haver mais os relatórios analíticos, isto significa em verdade, uma nova auditoria, e não cumpriu o quanto solicitado e sugeriu nova auditoria fiscal com a renovação do procedimento.

Considerando que não apenas a verdade material mas sobretudo o direito à ampla defesa ficou comprometido, e em se tratando de lançamento em que a data mais distante situa-se em 31.12.2018, havendo o prazo decadencial a se completar em 01.01.2024, e que conforme dito pelo auditor estranho ao feito, trata-se realmente de uma nova fiscalização, entendo que urge uma solução, que passa pela nulidade do lançamento, e a renovação da ação fiscal dentro do prazo decadencial, que revela-se próximo (até o final deste ano), visto o risco de novo pedido de diligência não vir a ser cumprido, ou ainda que seja, revelar-se com outras deficiências, e havendo por fim uma nulidade, sequer poderá ser renovada a ação fiscal, face o prazo decadencial que se aproxima.

Colabora com meu entendimento, o fato de que a primeira diligência data de 30.09.2022, quase dois anos passados, e a segunda, 21.03.2022, mais de um ano atrás. A nulidade deste lançamento e a recomendação de nova auditoria a salvo das falhas apontadas, em nada comprometerá a administração tributária, desde que tomadas as devidas providências dentro do prazo decadencial em transcurso, uma vez que de fato, a perda dos demonstrativos solicitadas implica de fato em nova ação fiscal, não havendo razão para se insistir em uma nova diligência.

Face ao exposto, acolho o pedido de NULIDADE. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração NULO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 298942.0014/19-5, lavrado contra a empresa **POSTO DALVA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**.

Recomenda-se à Administração Fazendária a renovação da ação fiscal respeitando-se o prazo decadencial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

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