

PROCESSO	- A. I. N° 281231.0004/20-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDOS	- P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0199-03/20-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/11/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0368-12/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. COMUNICAÇÃO DE PROPOSITURA DE MEDIDA JUDICIAL PARA DISCUTIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. **Recurso de Ofício.** Destaca que se o lançamento se faz ante a “entrada de mercadorias ou bens não registrados” (art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei n° 7.014/96), a multa aplicável conforme a legislação é mesmo essa, de 100% (e não de 60%). O caso não versa, em tese, sobre omissão de recolhimento de ICMS devido por antecipação (art. 42, inciso II, alínea “d”). Modificada a decisão recorrida. **Recurso Voluntário.** É prerrogativa da recorrente renunciar à instância administrativa ao ajuizar medida judicial para discussão do crédito tributário, o que implica, *vis-à-vis* da medida proposta, um obstáculo ao prosseguimento da lide no âmbito administrativo. Recurso de Ofício **PROVIDO.** Recurso Voluntário **NÃO CONHECIDO.** Auto de Infração **Procedente.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2020 e notificado ao Sujeito Passivo em 12/03/2020 (fl. 24), para exigir ICMS no montante de R\$ 1.839.391,85, além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de uma só infração.

As ocorrências se verificaram em períodos de apuração dos exercícios fiscais de 2017 e 2018, e a acusação foi enunciada da seguinte maneira:

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 da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/REGISTRO 1300 da EFD. Conforme demonstrativos anexos. [...] Enquadramento legal: Artigo 4º, § 4º, inciso IV, Art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96. [...] Total do débito (valor histórico): R\$ 1.839.391,85.*

Merece destaque que o contraditório se desenvolveu em primeiro grau de modo regular.

Da **Defesa** às fls. 28 a 68 destacam-se as diversas “preliminares” quanto ao procedimento de constituição do crédito tributário (e muitas transcrições de ementas de acórdãos do CONSEF), e no mérito se questionou o aproveitamento de parte de dados (inconsistentes) da escrita fiscal do Sujeito Passivo; aduziu-se que houve escrituração regular das operações de saídas; que a presunção legal pretendida não possui lastro legal; que as inovações empreendidas na Portaria nº 445/98 (via Portaria nº 159/2019) não podem ser aplicadas a fatos pretéritos; e que, considerando não tratar a Portaria nº 445/98 da distinção entre mercadorias sujeitas a regimes diversos

(substituição tributária e normal), deve-se aplicar a proporcionalidade prevista na IN nº 56/2007, o que ensejaria a improcedência da cobrança.

Na **Informação Fiscal** às (fls. 74 a 80) foram refutados analiticamente os argumentos de defesa, sustentando a manutenção do Auto de Infração.

Em 13/10/2020 (fls. 103 a 118), a 3ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões suscitadas em Memorial pelo defendente. Em sessão de julgamento, realizada no dia 13/10/2020, o patrono da autuada, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA nº 11.026, arguiu as seguintes questões de ordem, requerendo: (i) que o PAF ficasse sobretestado, até que o julgamento no CONSEF voltasse a ser realizado de forma presencial, sob a alegação de que a sessão virtual, realizada via videoconferência, como está ocorrendo, cerceia seu direito de defesa. Apresentou entendimento, que o referido procedimento somente é cabível, quando o Contribuinte contra ela não se opuser, o que não acontece no presente caso. Pediu a suspensão do julgamento, se a decisão não for pela nulidade ou improcedência da autuação; (ii) diligência a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer sobre as questões jurídicas suscitadas em sua defesa.

Essas preliminares foram apreciadas pelo Colegiado desta 3ª JJF, que por unanimidade, decidiu pelo indeferimento dos pedidos da defesa, com os seguintes fundamentos: (i) não havendo necessidade manifestada pelos Julgadores, não há previsão legal de oitiva pela PGE, nesta fase processual; (ii) o julgamento das sessões de forma virtual está previsto na legislação baiana, podendo o defendente se manifestar livremente, como o faz no presente caso, não havendo que se falar em cerceamento de defesa. Ademais, a realização dos julgamentos nessas circunstâncias, está prevista no art. 64-A do Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, de acordo com o que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

Cabe acrescentar, por fim, que o impugnante, no Memorial apresentado, invocou decisão recente do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que inadmitiu a própria “variação volumétrica”, conforme Acórdão do Recurso Especial Nº 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, 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 à variação volumétrica.

O Autuado suscitou a nulidade da intimação de cientificação, via DTE, de 12.03.2020, sob o argumento de que não se fez acompanhar dos demonstrativos necessários ao regular exercício do direito de defesa.

A respeito desta alegação, verifico que não procede, visto que consta do processo, e conforme declararam os Autuantes, foram enviados no dia 12/03/2020, num só arquivo PDF: o auto de infração, o demonstrativo de débito, o termo de início de fiscalização e os demonstrativos de suporte da infração, em número de 03 (três), a saber: (i) demonstrativo do ICMS Solidário devido; (ii) Anexo 1 – LMC 2017 a 2019; (iii) Anexo 2 – Custo Médio Unitário 2017 a 2019. Ademais, pelo teor de sua impugnação, depreende-se que o defendente teve acesso aos mencionados arquivos, considerando o detalhamento com que menciona os dados que serviram de base para apuração da infração que lhe foi imputada, o que demonstra seu entendimento a respeito da acusação fiscal, lhe possibilitando o exercício pleno de seu direito de defesa, sem qualquer cerceio.

O defendente apresentou o entendimento de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento ao seu direito de defesa. Disse que não existe nexo de causa e efeito, entre a acusação fiscal e a demonstração realizada. A acusação é de que teria adquirido combustíveis de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente, sem a escrituração das entradas, mas a apuração foi realizada com base em dados da EFD/LMC.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após

encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve, expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, "f", da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendantem vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2017 e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Nesse cenário, ao contrário da tese defensiva, não se verifica qualquer abstração na acusação fiscal. Conforme descrito na folha 01 do Auto de infração, o lançamento exige o ICMS em razão 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, repita-se, apurado com base em variação volumétrica declarada pelo próprio autuado em sua escrituração fiscal digital – EFD.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendantem, observo que não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que pela descrição dos fatos, ficou evidente a irregularidade apurada na ação fiscal.

Sendo assim, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls. 08/19, CD e comprovante entrega fls. 20/26, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Dessa forma, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de revisão a ser realizado por fiscal estranho ao feito, fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, "a" e "b" do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. A informação fiscal foi prestada em conformidade com o art. 127 do RPAF/99, sendo utilizados argumentos respaldados na doutrina e na jurisprudência. Portanto, não se verifica elementos novos acostados aos autos pelo Autuante, que justifique reabertura do prazo de defesa como pretende o defendantem.

Quanto ao mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, a responsabilidade por solidariedade, relativamente ao imposto, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, (combustíveis: óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), apurada mediante verificação de variação volumétrica, em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos meses de dezembro de 2017, 2018 e 2019. (Infração 04.07.01).

A defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto à penalidade aplicada. Não obstante, não traz à luz deste processo, elementos robustos, com o condão de elidir a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

Observo que 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. 6º, atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, 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.

Neste caso, saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência de registro das entradas das mercadorias objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem das mercadorias, inexiste, consequentemente, comprovação de

recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exibir esta comprovação, 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.

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, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

O defensor apresentou entendimento, 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 defensor também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, pela simples constatação das quantidades. Disse ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis, todos os dias. Seriam incontáveis também, as situações em que os “ganhos” são próximos, iguais e, muitas vezes, superiores às quantidades disponíveis; e superam a capacidade dos tanques. Afirmou 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. Disse que o Autuante registrou “ganhos” como lançamentos a título de omissão e não teria registrado as “perdas”, que foram desprezadas. Informou, ainda, que providenciará a total retificação de sua EFD, incluindo seu LMC.

Sobre estas alegações, saliento que 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 livros fiscais.

Observo que o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, e a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, pois 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.

Cumpre observar, que a fiscalização nesse tipo de levantamento, leva em consideração, as aferições registradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nesse caso, o Autuante, corretamente destacou, que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor, deve ser robusta, pois teria constatado em ação fiscal, as irregularidades apontadas nos estoques da empresa, durante anos a fio, sem que fossem tomadas as devidas providências para resolver as supostas “irregularidades” que alegou.

Assim, verifico que as alegações 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 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.

Dessa forma, não basta a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição”, sem a apresentação de laudos de intervenção técnica que a respalte. Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deve justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Importante registrar, que 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 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).

Observo que esse artigo encontra-se na Seção III da Port. 445/98, que trata especificamente das omissões de entradas de mercadorias, pois os ganhos, em termos escriturais, equivalem à uma omissão de entrada. Entendo que esta regra, de natureza interpretativa, não inova na ordem jurídica, e me coaduno com as conclusões do Autuante, no sentido de que a modificação da Portaria 445/98, pela Portaria 159/19, apenas 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-se novos critérios de apuração ou processos de fiscalização.

Assim, saliento que apesar de a Portaria 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.

O autuado argumentou, 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, uma nova e ilegal espécie de presunção. Entretanto, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Sobre os acórdãos deste CONSEF citados pela defesa, é importante observar que devem ser analisados no contexto de cada processo, valendo frisar, que não vinculam a decisão dessa 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

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 estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado de ofício, o mencionado percentual.

O defensor requereu ainda, que sob pena de nulidade, todas as intimações relativas ao feito, sejam encaminhadas ao seu representante legal. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo ao endereço indicado.

Nessa esteira, considerando que nenhuma das alegações defensivas, de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada”, que houve “erros escriturais”, “erros de sistema” ou “erros de medição” foi efetivamente comprovada, a autuação subsiste integralmente.

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

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seu procurador devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário às fls. 139 a 200, pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas *brevitatis causa* em apertadíssima síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:

A) sobre a nulidade da decisão: **a1)** cerceamento do direito defesa, ante a supressão de instância e julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação expressa da empresa; **a2)** negativa de reabertura de prazo; **a3)** alegações defensivas não enfrentadas, que alega ser inúmeras (embora se leia especificamente a alegação dos itens 34 a 38 da Defesa); **a4)** recusa ao exame do art. 10, parágrafo único “da Portaria 159/19 [Sic]”, aduzindo equivocadamente (segundo afirma) tratar-se de inculcação de constitucionalidade, com fundamento no art. 167, inc. I do RPAF/99, sendo que aduz jamais ter tratado de constitucionalidade.

B) sobre a nulidade do auto de infração: **b1)** erro no enquadramento legal; **b2)** impropriedade do método aplicado, que cria duas hipóteses de fato gerador presumido ou nova hipótese de fato gerador consumado; **b3)** inaplicabilidade da presunção legal permitida (presunção do art. 8º, inc. IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96); **b4)** irregularidades na condução da ação fiscal; **b5)** impossibilidade de constatação de fato gerador diário; **b6)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos; **b7)** utilização de dados irreais (transcreve na íntegra o Voto condutor no Acórdão JJF nº 0186-02/19, bem assim dos Acórdãos JJF nºs 0160-02/19 e 0167-

02/19, “homologados, respectivamente, dias 12/02/2020 e 07/05/2020, ambos pela 2^a CJF, e que nos dois casos a apuração foi realizada exatamente igual ao PAF sob demanda”; **b8) ilegitimidade passiva.**

C) no mérito, registrando que “*a decisão da JJF chega a ser estapafúrdia*”: **c1)** o julgado atribui aos lançamentos na EFD “*o condão de ‘fato gerador’, concedendo aos registros na EFD/LMC a prerrogativa, única e absoluta, de caracterizar a omissão de entradas, não admitindo qualquer circunstância ou fato que pudesse suplantar as informações do Registro 1300, pois sozinhos, então, revelariam a entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal.*”; **c2)** que é impossível “*dissociar a exigência do disposto no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, dispositivo que, inclusive, foi usado na autuação como enquadramento legal*”, lembrando que “*as Portarias 445/98 e 159/19 se encontram hierarquicamente vinculadas ao referido mandamento legal, como se pode auferir das inserções feitas, na Portaria 445/98, no art. 7º, inciso II*”; **c3)** que “*a JJF tentou afastar a aplicação do enquadramento legal inserido no próprio AI, com o claro objetivo de tentar validar o esdrúxulo lançamento e, para tanto, apelou para o art. 128, do CTN, que dispõe sobre a possibilidade de atribuição de responsabilidade solidária, mediante LER*”; **c4)** que a menção ao art. 8º da Lei nº 7.014/96 (sem referência a qual inciso ou parágrafo desse dispositivo o caso estaria vinculado) evidencia ser inaplicável a solidariedade ao caso, por se relacionar com “*industrial*” (art. 8º, inciso IV, alínea “a”); **c5)** que a responsabilidade solidária do posto revendedor varejista de combustível se dá tão somente em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação (redação do art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.014/96); **c6)** que a criação de hipótese de solidariedade em ato infralegal fere os arts. 97 e 100 do CTN, e transcreve excertos de julgados deste CONSEF; **c7)** que a aplicação isolada do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 159 [Sic] implica criar nova hipótese de fato gerador, consumado ou presumido, sem previsão legal, o que deve acarretar a improcedência do lançamento; **c8)** que os demonstrativos do Auto de Infração implicam quantidades de “*ganhos*” irreais; **c9)** que o STJ rejeitou autuação de ICMS baseada em variação volumétrica, conforme acórdão proferido nos autos do REsp nº 1.884.431/PB, DJe de 08/09/2020.

Conclui pugnando pela ouvida da PGE, que o julgamento não ocorra por videoconferência, a revisão por fiscal estranho ao feito, na busca da verdade material, aplicação da Instrução Normativa nº 56/07, ou, sucessivamente, o julgamento do Auto de Infração como nulo ou improcedente, pugnando que, se declarada a nulidade da decisão, adotem-se os procedimentos do art. 168 do RPAF.

Distribuídos os autos à minha relatoria (fl. 221), duas foram as diligências instrutórias determinadas por esta Câmara: **primeiro**, em sessão de pauta suplementar (21/05/2021) o feito foi convertido em Diligência para que o Autuante anexasse registros fiscais em arquivos magnéticos, concedendo-se ao Autuado prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação - o que foi cumprido ao longo das fls. 226 a 250, com manifestação da Recorrente e do Autuante; depois, em despacho **subsequente** à sessão de pauta suplementar (24/02/2023), foi constatado o erro material no acórdão recorrido, que reduzira o lançamento pelo reenquadramento da multa, sem interpor o necessário recurso de ofício, determinando-se a retificação do acórdão, o registro do recurso voluntário interposto, e o retorno dos autos - a diligência foi cumprida (fls. 258 a 281), com a **manifestação** da Recorrente (fls. 283 a 293), reiterativa das razões recursais, acrescendo afirmar que “*Não se trata de simples ‘erro material’. O seguimento do PAF deve refletir estritamente aquilo que foi deliberado e em consonância com o PAF [...] requer a homologação da decisão da Junta. Deve ser pontuado, também, que o entendimento da JJF, na época, era pela aplicabilidade da multa de 60%, conforme consta do anexo Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD, nessa parte confirmado pelo Acórdão CJF nº 0103-11/23-VD, igualmente anexo*”, anexando cópias de julgados de diversas esferas.

Trazidos à sessão de 23/10/2023, o advogado da Recorrente, Dr. Fernando Marques Villa Flor (OAB/BA nº 11.026), comunicou que o crédito tributário foi objeto de medida judicial, comprometendo-se a informá-lo nos autos, e o julgamento foi adiado.

Retomo-o nesta assentada, uma vez que me foi encaminhado por e-mail do Sr. Secretário o petitório dando conta do ajuizamento de medida judicial.

VOTO

QUESTÕES PRÉVIAS À ADMISSIBILIDADE E AO PROSSEGUIMENTO DO JULGAMENTO

Destaco, desde logo, que reconheço em ambos os recursos os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade, ao cabimento e à alcada (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

A TEMPESTIVIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

Inicio pelo exame da questão processual ventilada por último pelo Sujeito Passivo (fls. 283 a 293): a retificação do julgado recorrido e a admissão do recurso de ofício.

Percebe-se que em nada se modificou a conclusão do julgado anterior, ao contrário do que parece crer a Recorrente. Ementa, fundamentação e resolução foram mantidas, fazendo-se constar apenas que, uma vez que efetivamente fora reduzida a multa (no Auto de Infração se aplicara multa de 100%; e a JJF reduziu-a, por retificação do enquadramento, para 60%, esta necessariamente deveria ter interposto Recurso de Ofício).

Impende destacar que o recurso de ofício (melhor seria se o Direito Processual Tributário já se houvesse modernizado, na trilha do Direito Processual Civil, para reconhecer melhor a ideia de “reexame necessário”, e não de propriamente um recurso) deve ser “declarado” no corpo do acórdão, quando for o caso (inteligência do art. 164, inciso IV, alínea “e” c/c art. 170, inciso I do RPAF/99), não se devendo aventar o princípio dispositivo. É dizer: ocorrendo sua hipótese, não se tem discricionariedade: ao órgão julgador cabe fazê-lo constar no acórdão, e mesmo ante sua ausência é perfeitamente admissível que o órgão revisor saneie o ato, contanto que resguarde ao Sujeito Passivo o direito ao contraditório.

A pretensão da Recorrente é incompreensível, aparentemente contrária ao seu interesse, pois ou não se reconhece que houve redução (será que pretende manter a multa em 100%?), ou talvez desejasse que a redução não fosse sujeita a recurso de ofício, para que eventualmente se retardasse a sua retificação em outra esfera, gerando atraso muito maior do que o que usa como fundamento para impugná-la.

Outrossim, reconheço que a retificação foi eficaz, e cumpriu suas finalidades.

Ainda neste proêmio, rejeito a pretensão de remessa dos autos à PGE/PROFIS.

Ora, o Direito se interpreta inteligentemente (Carlos Maximiliano), e o PAF sempre contém “questão jurídica”. Contudo, o RPAF/99 não contempla (mais) a remessa de todos os autos à PGE/PROFIS para emitir parecer, apenas naqueles casos em que, ao juízo do Relator (e, diuturnamente, de todo o colegiado) a oitiva do órgão de representação judicial do crédito tributário tenha aptidão de melhor instruir o julgamento - eventualmente, até mesmo por provocação da representação da PGE/PROFIS em sessão de julgamento.

No caso em tela, não se vislumbrou necessidade de oitiva da PGE/PROFIS porque esta já se expressou em casos análogos, e seu opinativo já é conhecido deste Conselho.

RECURSO DE OFÍCIO

Uma vez que conhecido o recurso de ofício, uma vez que cabível na hipótese do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, sendo certo que a decisão em primeiro grau desonerou o sujeito passivo em montante superior ao da alcada.

Contudo, em confirmação de meu entendimento já esboçado, em tese, noutros casos semelhantes, devo destacar que se o lançamento se faz ante a “*entrada de mercadorias ou bens não registrados*” (art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96), a multa aplicável conforme a

legislação é mesmo essa, de 100% (e não de 60%). O caso não versa, em tese, sobre omissão de recolhimento de ICMS devido por antecipação (art. 42, inciso II, alínea “d”).

É que o Fisco aferiu a omissão de tributo por meio de procedimentos de aferição indireta, elencados nas alíneas do referido inciso, e a gradação elevada decorre da inferência de que o Sujeito Passivo se utilizou de ardis para escapar à tributação, o que somente por meios indiretos foi possível constatar.

Ante o exposto, sou pelo Provimento do Recurso de Ofício, restaurando a multa em seu patamar originário.

PREJUDICIALIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

O Recurso Voluntário foi interposto conforme a hipótese do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, dentro do prazo previsto no art. 171 do mesmo diploma normativo.

Todavia, constatada petição da Recorrente, subscrita por advogados devidamente credenciados, dando ciência de fato impeditivo de sua apreciação – submissão da lide à apreciação ao Poder Judiciário (art. 167, inciso II do RPAF/99, que repete obrigatoriamente o que dispõe o art. 125, inciso II da Lei nº 3.956/81 - não se inclui na competência dos órgãos julgadores questão sob a apreciação do Poder Judiciário).

É prerrogativa da Recorrente renunciar à instância administrativa por meio do ajuizamento de medida judicial para discussão do crédito tributário (inteligência do art. 117, caput, c/c art. 122, inciso IV do RPAF/99).

Do exposto, sou pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Voluntário. Fica retificada a decisão recorrida para restaurar o Auto de Infração em todos os seus elementos.

À Secretaria, para que providencie a juntada do petitório de juntada, em que se deu conta a esta instância acerca do ajuizamento da medida judicial nos autos do Processos nº 8015594-94.2023.8.05.0001 da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e **NÃO CONHECER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281231.0004/20-4, lavrado contra **P.G.P.S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, no valor de **R\$ 1.839.391,85**, acrescido da multa de 100%, prevista no inciso III, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo ser cientificado o Recorrente desta decisão e remetido, o PAF, às instâncias competentes, para que adotem as medidas cabíveis de preservação do crédito tributário e acompanhem o deslinde do processo judicial. Encaminhe-se à Secretaria, para que providencie a juntada do petitório de juntada, em que se deu conta a esta instância acerca do ajuizamento da medida judicial nos autos do Processos nº 8015594-94.2023.8.05.0001 da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS