

PROCESSO	- A. I. N° 281231.0004/20-4
RECORRENTE	- P. G. P. S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2ª CJF nº 0368-12/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ COSTA DO CACAU

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0314-12/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Levantamento fiscal tomou por base a variação volumétrica em índice superior ao admitido pela ANP, registrado no LMC/EFD Registro 1300, cujo excesso não comprovado, configura omissão de entradas de combustíveis, sobre a qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadorias sem documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, sendo-lhe aplicada a multa prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Pedido CONHECIDO e NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração, interposto pelo sujeito passivo em 22/02/2024, nos termos previstos no art. 169, I, “d” do RPAF/99, contra a Decisão da 2ª CJF – Acórdão nº 0368-12/23-VD, que Proveu o Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF através do Acórdão JJF nº 0199-03/20-VD, modificando a Decisão recorrida que julgou Procedente (Procedente em Parte, ao manter o imposto exigido e reduzir a multa de 100% para 60%) o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para reclamar o valor de R\$ 1.839.391,85, acrescido a multa de 100%, relativo aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, sob a acusação de:

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.

Em seu Pedido de Reconsideração, às fls. 384 a 386 dos autos, o recorrente, inicialmente, ressalta a admissibilidade do seu recurso e requer que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, do que destaca que a Decisão da CJF, ao menos no que tange à “multa por infração”, precisa ser reformada, como medida de justiça e de proteção dos interesses do Erário, que certamente arcará com os ônus da sucumbência judicial, visto que, através do Acórdão JJF nº 0199-03/20-VD, se aplicou a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, tendo a 2ª CJF, contrariando inclusive precedente da 1ª CJF (Acórdão nº 0103-11/23-VD), entendido que a multa deve ser de 100%, prevista no inciso III, “d” da mesma Lei, já que o caso, em tese, não versa sobre omissão do recolhimento de ICMS devido por antecipação.

Ressalta que a JJF aplicou a pena de 60% em mais de uma oportunidade, conforme Acórdãos JJF nº 0171-03/20-VD e nº 0199-03/20-VD, e a 1ª CJF, através do Acórdão CJF nº 0103-11/23-VD, ratificou a multa de 60%, em situação exatamente igual: exigência do ICMS por “responsabilidade solidária”.

Defende o recorrente que, apesar de já ter a 1ª CJF, em decisão unânime, homologado a aplicabilidade do dispositivo rejeitado pela 2ª CJF, em verdade, trata-se de imposto não recolhido, antecipadamente, por substituição tributária, hipótese, portanto, expressamente tratada no inciso II, “d” do art. 42, da Lei nº 7.014/96, em que a autuada figura como responsável solidária. Logo, se a pena não encontra modulação no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, a CJF deveria apenas ter deslocado o enquadramento para a alínea “f”, do mesmo diploma legal, mantendo o percentual de

60%.

Invoca o art. 112, I do CTN e o art. 8º da Lei nº 7.014/96 para concluir que não há dúvida de que o ICMS, no caso, é devido por antecipação, sendo o responsável principal o industrial ou o extrator. Assim, se por acaso o principal responsável não cumprir a obrigação (o que no caso teria acontecido em virtude da não emissão das notas fiscais), o adquirente, ou seja, a autuada, assume a responsabilidade, de forma solidária, pelo pagamento do ICMS, “antecipado”, não recolhido, sem retirar do tributo a natureza concernente à substituição/antecipação, devendo prevalecer a interpretação mais benéfica ao Contribuinte, ou seja, a multa de 60%, como adotado pela JJJ e paradigma citado ou, ao menos, transportando o enquadramento para a alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, em se tratando de matéria essencialmente de direito, requer a ouvida formal da PGE/PROFIS e que seja o Pedido de Reconsideração conhecido e provido, com a reforma da Decisão recorrida, sendo o Auto de Infração julgado “procedente em parte”, com a restauração da multa de 60%.

Registrada a presença do advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor na sessão de videoconferência, onde o mesmo exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente, da análise da peça recursal verifico que o Recurso de Pedido de Reconsideração interposto deve ser conhecido em razão de preencher o requisito de admissibilidade previsto no art. 169, I, “d” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, eis que a Decisão da Câmara reformou a Decisão de primeira instância em relação ao julgamento do Recurso de Ofício e, em consequência, existe o requisito de admissibilidade para impetrar o Pedido de Reconsideração, conforme previsto no referido dispositivo legal, a seguir transscrito:

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

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

[...]

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

Neste PAF, o Acórdão recorrido Proveu o Recurso de Ofício interposto pela JJJ restabelecendo a multa de 100% e, consequentemente, modificou a Decisão de Primeira Instância administrativa, razão do Conhecimento do Pedido de Reconsideração interposto pelo sujeito passivo, cuja análise faremos doravante.

Conforme Decisão da CJF “*O caso não versa, em tese, sobre omissão de recolhimento de ICMS devido por antecipação (art. 42, inciso II, alínea ‘d’).*”, sendo, portanto, equivocado o entendimento da JJJ para aplicação da multa de 60% e consequente desoneração parcial do crédito tributário, eis 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%).*”

Por sua vez, o sujeito passivo em sua tese recursal, ora em análise, sustenta que não há dúvida de que o ICMS, no caso, é **devido por antecipação**, sendo o responsável principal o industrial ou o extrator. Se por acaso o principal responsável não cumprir a obrigação (o que no caso teria acontecido em virtude da não emissão das notas fiscais), o adquirente, ou seja, a autuada, assume a responsabilidade, de forma solidária, pelo pagamento **do ICMS, “antecipado”**, não recolhido, sem retirar do tributo a natureza concernente à substituição/antecipação, devendo prevalecer a interpretação mais benéfica ao Contribuinte, ou seja, a multa de 60%, como adotado pela JJJ.

Teria razão a recorrente se não se fundamentasse numa premissa falsa, ou seja, se efetivamente **o ICMS fosse por antecipação!** No presente caso, a exação decorre da falta de recolhimento do **ICMS normal devido pelo fornecedor**, cujo valor é exigido ao autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, razão para considerar prejudicado o pedido de ouvida formal da

PGE/PROFIS, neste sentido.

Registre-se, ainda, que o fato narrado na acusação fiscal, assim como o próprio demonstrativo analítico, não deixam dúvidas de que a exigência do imposto decorre do **excessivo “ganho”** de combustíveis registrado pelo contribuinte no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), através do Registro 1300 da EFD, **em índice superior ao admitido pela ANP como variação volumétrica**, cujo livro destina-se ao registro **diário** a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme modelo ínsito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura:

$$\text{ESTOQUE DE ABERTURA} + \text{VOLUME RECEBIDO NO DIA} - \text{VOLUME VENDIDO NO DIA} = \text{ESTOQUE ESCRITURAL}$$

Do referido estoque escritural (resultado de uma apuração aritmética) é confrontado com o estoque de fechamento (resultado de uma apuração física pelo próprio contribuinte, no final do dia), aferindo-se: **perdas ou ganhos**, cuja apuração, nos termos do art. 215 do RICMS, vigente à época, é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Até porque se trata de uma **contagem física e pretérita**, logo, impossível de ser reavaliada, por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e **apurado à época**.

Logo, no caso presente, **exige o imposto devido pelo fornecedor**, na condição de responsável solidário, e **não** por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade (objeto certamente de outro lançamento de ofício), por ter adquirido combustíveis, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhados de documentação fiscal, pois, por **conclusão óbvia**, o excedente, diante de tais montas, na verdade, **não** se trata de “ganho” pela variação volumétrica, mas, sim, de **entradas de combustíveis sem o devido documento fiscal**.

Enfatizo que a exação **decorre da diferença** entre as quantidades **do estoque físico**, apurado no final do dia pelo próprio contribuinte, **com o estoque escriturado** no próprio dia (resultado das quantidades disponíveis menos as quantidades saídas nas bombas de combustíveis), onde se detectou sobras bem volumosas, **mesmo já deduzidas do ganho volumétrico legal permitido**, configurando-se entradas sem documentação fiscal, **exigindo-se ao adquirente, na condição de responsável solidário, o imposto devido pelo fornecedor**, como também o ICMS por antecipação tributária, **em outro lançamento de ofício**, este de responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos dos artigos 6º, IV e 8º, II da Lei nº 7.014/96.

Portanto, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS**:

- O **primeiro**, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, **nesta hipótese**, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operação anterior do próprio sujeito passivo**, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. **Tal exação não é objeto do Auto de Infração**.

- O **segundo** fato gerador **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais *devidos pelo contribuinte de direito* qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na**

condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais, cuja exação é o objeto deste Auto de Infração.

- O **terceiro** fato gerador (mesmo fato existencial), **possivelmente objeto d'outro Auto de Infração**, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, **na condição de sujeito passivo por substituição**, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes.

No presente caso **não** exige ICMS por antecipação tributária (de sua própria responsabilidade), como alega a recorrente, mas sim **o imposto devido pelo fornecedor**, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros, de origem incerta, desacompanhados de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, sendo-lhe aplicada a multa prevista no art. 42, inciso III, alínea 'd' da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita, como bem consignado pela Decisão da CJF, objeto do Pedido de Reconsideração, nos termos a seguir:

Acórdão 2ª CJF nº 0368-12/23-VD:

“... 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%).”

Lei nº 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;

Do exposto, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Pedido de Reconsideração para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281231.0004/20-4, lavrado contra **P. G. P. S. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.839.391,85, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS