

**PROCESSO** - A. I. N° 206958.0001/20-0  
**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 6<sup>a</sup> JJF nº 0345-06/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/01/2025

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0531-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DECORRENTE DA DILATAÇÃO TÉRMICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Exigido o imposto na condição de sujeito passivo por substituição tributária, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Em recurso de ofício, mantidas as deduções operadas em primeiro grau valor exigido em duplidade no Auto de Infração nº 2985760010/19-3. Rejeitadas, em parte, as nulidades e demais matérias deduzidas em sede de Recurso Voluntário, conhecido apenas parcialmente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PREJUDICADO, e PARCIALMENTE PROVIDO na parte em que foi conhecido. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário em face da Decisão da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Parcialmente Procedente (com dedução de cobranças em duplidade nestes autos e nos do PAF referente ao Auto de Infração nº 2985760010/19-3) o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/03/2020 e notificado ao Sujeito Passivo em 12/03/2020 (fl. 27), para exigir ICMS no montante de R\$ 1.002.575,09 além de multa (100% sobre o valor lançado) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de três infrações conexas.

Com isso, o Sujeito Passivo se viu desonerado no montante de R\$ 1.135.025,09.

As ocorrências se verificaram nos períodos de apuração do exercício fiscal de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e a acusação foi enunciada da seguinte maneira:

*Infração 01 – 04.07.02: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD [...] Enquadramento Legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b” da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único, da Portaria 445/98. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III, alínea d, da Lei 7.014/96.*

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

Na Defesa às fls. 29 a 69 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 questiona o aproveitamento de parte de dados (inconsistentes) da escrita fiscal do Sujeito Passivo; aduz-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 Instrução Normativa nº 56/2007, o que ensejaria a improcedência da cobrança.

A Informação Fiscal (fls. 75 a 81) critica analiticamente a Defesa.

Em 14/09/2021 (fls. 136 a 159), a 6ª JJF julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

*Trata-se de Auto de Infração, lavrado para recuperação de crédito tributário no valor total de R\$ 1.002.575,09, a título de ICMS devido por antecipação tributária, em decorrência de supostamente ter a Impugnante adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, apurado mediante verificação de variação volumétrica do combustível armazenado em seus tanques, em índice acima do admitido pela ANP, conforme registro no LMC/Registro 1300 da EFD, implicando na acusação de omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.*

*Preliminarmente, exige-se o enfrentamento da arguição de nulidade que teve espeque no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF, dizendo ter havido insegurança na apuração da infração e consequente cerceamento do direito de defesa, alegando inexistir relação de causa e efeito entre a apuração e o dispositivo adotado, haja vista que a defesa interpretou que embora os Autuantes tenham adotado o art. 10, § único, da Portaria 445/98 (dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19), o lançamento, de fato, teria suporte no art. 10, I, “b”, do mesmo diploma que disse estabelecer como auditoria permitida para o caso de apuração de omissão do registrado de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apenas a via regular auditoria de estoques, de modo que haveria apenas a seguinte possibilidade de cobrança:*

*“b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96);” (Destaquei)*

*Em vista disso, defende o patrono da Impugnante que o fato narrado no AI, ou seja: a suposta entrada de mercadorias não registradas, apurada “mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”, não seria o fato suficiente para legitimar a cobrança em tela. Pois, a julgar pela sua interpretação dada à norma descrita no inciso I, “b”, da Portaria 445/98, com redação dada pela Portaria 159/19, seria necessário, de forma antecedente, que se fizesse a apuração por meio do levantamento quantitativo de estoques da parcela definida na alínea “a” do inciso I, do mesmo artigo.*

*Examinando a arguição posta, defende este Relator, em primeiro lugar, que a apuração da ocorrência de omissão de entradas prescinde de vinculação direta com a auditoria de LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE clássico, que ocorre envolvendo o exercício fiscal completo anual. Haja vista que, este é apenas um dos meios para se chegar ao resultado “OMISSÃO DE ENTRADS DE MERCADORIAS”, a qual pode também ser detectada: i) através de flagrante quando do descarregamento de mercadorias sem notas fiscais no estabelecimento empresarial; ii) pelo flagrante de posse de mercadorias em estoque desacompanhada de documentos fiscais; iii) através de contagem física do estoque, há qualquer tempo, tomado o estoque final declarado pela empresa em seu inventário anterior; ou, iv) como no caso em tela, por constatação de haver ocorrido a declaração de estoque de combustíveis em quantidade volumétrica que não se justificaria pela simples dilatação deste produto regularmente adquirido, considerando o limite previsto pela ANP e pela Portaria 445/98.*

*Deste modo, se vê acima delineadas, além da hipótese aventada pela defesa, mais quatro possibilidades de se apurar a omissão de entradas de mercadorias, que me ocorreram no momento, e que em nenhuma delas se torna necessária a aplicação do roteiro clássico de AUDITORIA DE ESTOQUES.*

*Por outro lado, da mesma forma, não há falar que para que seja exigido o ICMS devido a título de ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, haveria de ser exigido precipuamente o ICMS devido por solidariedade, ou seja: o ICMS normal que deveria incidir sobre às aquisições de entradas objeto da apuração de omissão.*

*É que, a despeito de se tratar da ocorrência de omissão de apenas um fato econômico (AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS), sobre este fato econômico incidem dois fatos geradores que repercutem por conseguinte em duas exigências tributárias distintas, o ICMS NORMAL e o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ambas por solidariedade, conforme previsão do inciso IV do art. 6º, combinado com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º todos da Lei 7.014/96. Veja-se:*

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*(...)*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

(...)

*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:*

(...)

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

(...)

*Deste modo, na prática, por estar-se a falar de duas exigências tributárias distintas, que podem sem embargo serem exigidas separadamente, desde que nunca se olvide de que para evitar o bis in idem, ao ser exigido o ICMS Substituição Tributária por antecipação, se deve inexoravelmente deduzir o ICMS NORMAL, o qual na situação em foco se entende devido por solidariedade e fora corretamente deduzido da exigência tributária aqui discutida conforme se observa da COLUNA “J” descrita como “ICMS SOLIDÁRIO” do demonstrativo de cálculo dos Autuantes, o qual interage nos cálculos deduzindo no valor do imposto apurado.*

*De maneira que, tudo se deu conforme exigido na Portaria 445/98 no dispositivo que foi incluído pela Portaria 159/19 em seu art. 10, I, “b”, referenciada e reproduzida acima, independentemente de não se haver adotado o roteiro de auditoria de estoques classica, pois a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de NF. Deste modo, não há pertinência na arguição de nulidade externada pela defesa.*

*Ainda em sede de preliminar, ultrapassada essa primeira questão, perquirindo desta feita a alegação defensiva de que o lançamento de ofício em tela procurou amparo na “presunção de ocorrência de operações sem o pagamento do imposto” (art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96), especificamente de “omissão de entradas”, que interpretou a defesa se tratar de presunção de anterior “omissão de receita”. Se faz mister esclarecer que o lançamento do crédito tributário objeto do presente Auto de Infração nada tem a ver com presunção de omissão de receita ocorrida anteriormente.*

*Registre-se, por oportuno, que essa interpretação dada pela defesa só cabe quando se trata de constatação de omissões de entradas de mercadorias cuja tributação se dá pela saída. Pois nesta situação, apurada omissão de entradas de mercadorias que tem sua tributação pelas saídas, se aplica a presunção de que esta omissão de entradas se deu para ocultar receitas obtidas em momento pretérito a partir de operações de saídas tributadas omitidas e portanto sem o pagamento do imposto. Ex vi do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96. Veja-se:*

*Portaria 445/98:*

*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).*

*Por outro lado, o comando decorrente da interpretação do Art. 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96, por implica em considerar presunção como fato gerador do imposto a constatação da entrada omitida – QUANDO O FATO GERADOR SE DÁ PELA ENTRADA – tanto em se tratando de mercadorias tributadas pela entrada como mercadorias tributadas pela saída.*

*De maneira que, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como verificado na infração em tela, exige-se o ICMS NORMAL e o ICMS-ST. Todavia, caso se tratasse de mercadorias tributadas pela saída se presume que a omissão se deu em operações de saídas anteriores à operação da aquisição da entrada omitida, atendendo a orientação do art. 7º da Portaria 445/98, combinado com o art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, como já explicado.*

Deste modo, de forma escorreita, a acusação fiscal combina o Art. 4º, § 4º, IV, com o Art. 6º, IV ambos da Lei 7.014/96, haja vista que o fato gerador, neste caso, se concentra no momento da entrada da mercadoria, tanto quanto ao ICMS NORMAL, como em relação ao ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Destarte, caí por terra toda a ilação empreendida pela defesa com espeque nos incisos I e II do art. 7º da Portaria 445/98, haja vista que está desfocada da base da acusação fiscal, que nada tem a ver com a presunção de omissão de saídas anteriores, e sim com a constatação de omissão de uma operação de entradas de mercadorias que por si só representa o fato gerador que pretende alcançar o presente Auto de Infração.

Afasto, por conseguinte, a segunda arguição de nulidade em questão, pois a base da exigência tributada não foi uma saída presumida de mercadoria, e sim a própria omissão de entrada apurada. Fato que dispensa qualquer outro meio de auditoria. Sobretudo, porque não seria crível adotar outro meio para comprovar o que já se encontra comprovado por questão fática, até prova em contrário.

Outrossim, não há falar que a apuração foi realizada por método não contemplado pela Portaria 445, nem por qualquer outro instrumento legal, pois a acusação se pautou no seu parágrafo único do art. 10, e na escrituração fiscal da Impugnante, maiormente nos dados disponíveis no LMC.

Acrescento que desnecessário seria confrontar os dados de ganho com as perdas no caso em tela, pois em situação similar que se daria numa eventual constatação decorrente de contagem física de estoque em que se verificasse mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e ainda presente fisicamente, não haveria sentido em que esta fosse confrontada com possíveis perdas por extravios ou roubos. É claro que estes últimos seriam desconsiderados.

Quanto a alegação de ser impossível a efetiva ocorrência de “ganhos diários” de milhares de litros de combustíveis (5, 10, 15, 20, mil litros, ou mais, por dia, de cada tipo de combustível), considero que a situação requer elementos comprobatórios fáticos para que seja admitido uma desconstituição do lançamento em questão. Esta alegação contém apenas uma dedução lógica, porém sem a comprovação fática de antecedentes que a confirmem e que possam ser avaliados tecnicamente. O que a prima facie a desconstitui.

Afasto também a alegação de que a Portaria 159/19, que acrescentou o Parágrafo único ao art. 10 da Portaria nº 445/98 implicaria que a aplicabilidade do referido dispositivo só seria possível apenas a partir da data de sua publicação, pois o parágrafo único do art. 10 da mesma apenas regulou, em benefício do contribuinte, o método apuração que já era pertinente e operacional, haja vista que o referido dispositivo estabeleceu o índice mínimo para além do qual se determinaria a conclusão pela omissão de entradas de mercadorias, repita-se: em benefício do contribuinte.

Pois, é inexorável que para fins de se concluir que o referido volume escriturado de mercadorias, sem a comprovação documental de sua aquisição representaria omissão de entradas de mercadorias, prescindir-se-ia da portaria em questão. Portanto, não se trata de criação de novo fato gerador. A portaria 159/19 apenas regulou a forma correta de se quantificar o quantum debeatur, haja vista que o fato imponível desde sempre fora previsto pela lei, (aquisição de mercadoria sem documentação fiscal).

De maneira que, para que fosse possível o Autuante deduzir quaisquer parcela ao valor apurado seria imprescindível que lhe fosse autorizado pela legislação. Limitação esta, que fora afastada pela Portaria 159/19.

Haja vista, ser inadmissível que a constatação de estoques de combustível para além dos comprováveis através de documentação fiscal, não pudesse ser objeto de exigência tributária. Portanto, se trata de situação cogente alcançada pela tributação do ICMS, e por isso descabe qualquer persecução sobre a possível retroatividade da Portaria 445/98, posto que a situação fática desde sempre fora alcançada por esse imposto.

Também não se trata de erro formal da EFD passível de prazo para correção como quer fazer crer a defesa. Se trata de uma escrituração que denota à primeira vista evasão de receitas tributárias, falecendo competência ao preposto fiscal para autorizar qualquer intervenção que viesse a modificar a escrituração fiscal apartada de um processo inquisitório, como o que se promove desta feita, para se discernir, ao final, tratar-se de mero erro de escrituração ou de fato omissão de receitas tributárias.

Não tem pertinência a discordância da defesa em ter sido adotado como lastro da acusação fiscal o art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96, que reproduzo:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito;

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;”

Reputo que o dispositivo acima subsumiu perfeitamente a situação fática que resultou na acusação fiscal e, por conseguinte, na exigência objeto do presente lançamento de crédito tributário. Inexoravelmente, se trata de uma

*apuração de que a Impugnante deteve para comercialização mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal exigível.*

*Quanto ao questionamento acerca da ocorrência da expedição de duas ordens de serviços para o mesmo contribuinte e sobre os mesmos períodos, por duas circunscrições fiscais diversas (SUDOESTE e COSTA DO CACAU), quando em entendeu a defesa que o assunto seria da alcada da COPEC.*

*Reputo, que a situação fática acima não ofende de nulidade o lançamento do crédito tributário sob demanda, pois ambos autos de Infração foram empreendidos por prepostos fiscais competentes nos termos do art. 142 do CTN, e legislação estadual. Todavia, é certo que as exigências em duplicidade devem ser excluídas conforme enfrentarei adiante. E quanto a competência da COPEC, entendo se tratar apenas de uma especialidade deste órgão a preferência em ações fiscais envolvendo operações com combustíveis, porém esta especialização não atraiu para a situação posta qualquer competência prevista em lei que afaste o procedimento fiscalizatório por outra Inspetoria.*

*Afasto também o pedido de revisão por estranho ao feito, pois não restou do exame realizado nos autos necessidade de esclarecimentos alheios aos seus elementos endógenos.*

*De maneira que, preliminarmente verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que, sob o aspecto formal delineado, e quanto aos demais aventados pela defesa, constato não verificar qualquer mácula que possa inquinar o feito de nulidade.*

*Adentrando ao mérito, verifico que a maioria arguições por este viés reiteram alegações já enfrentadas por ocasião do exame das preliminares de nulidade, com exceção:*

- do pedido para aplicação do cálculo de proporcionalidade disposto na IN 56/07, que a prima facie considero descabido, porquanto o objeto da acusação fiscal não se trata de presunção de omissão de saídas, e sim de apuração de elemento concreto que indica omissão de entradas de mercadorias tributadas neste exato momento. Portanto, por óbvio, descabe esta pretensão da defesa;*
- do bis in idem reclamado em função do Auto de Infração n. 298576.0010/19-3, lavrado em 16/12/19, pelo Auditor Luis Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, tudo conforme cópias anexas, que se encontra em tramitação pelo CONSEF. Alegação que foi aquiescida pelo Autuante e que devidamente teve excluída os valores lançados em duplicidade.*

*Com relação às arguições em relação à multa aplicada nada considero deter o condão de mitigar a sua aplicação, contudo verifico que a tipificação proposta pelo Autuante “art. 42, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96” não atende a orientação especificada pela Portaria 445/98 que determina seja adota a tipificação a seguir: “art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei 7.014/96”, conforme aponta o seu inciso II do art. 8º. De maneira que, proponho o seu reenquadramento. Entretanto, devo registrar que o percentual continua de 100%.*

*Destarte, voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração por concordar com as alterações realizadas no quantum debeatur promovida pelo Autuante em atendimento a arguição de ter o presente lançamento incorrido em bis in idem conforme explicado acima, que reduziu o valor lançado de R\$ 1.002.575,09 para R\$ 446.272,48, adotando-se o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante conforme fls. 82 e 83.*

*Contudo, por oportuno, devo solicitar da autoridade competente que avalie a pertinência e a oportunidade de apurar se os cálculos do valor do ICMS NORMAL abatido do presente lançamento se encontram escorreitos, haja vista que os valores apurados a título de “CUSTO MÉDIO UNITÁRIO” COLUNA “C” do “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO” constante da folha 06 deste PAF, se apresentam em valores muito próximos do PMPF. Se for o caso, deliberar acerca de uma possível nova ação fiscal para apurar existência de eventual receita tributária ainda a recuperar.*

*Foi interposto Recurso de Ofício.*

*Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seu procurador devidamente constituído, interpôs Recurso Voluntário às fls. 167 a 189, pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas brevitas causa em apertadíssima síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:*

***A) sobre a nulidade da decisão:***

- a1)** cerceamento do direito de defesa, ante “várias motivações” (com profusa transcrição de ementas de julgados) presentes na defesa e supostamente não examinadas pelo órgão *a quo*:
- (a1.1)** cerceamento do direito defesa, ante o julgamento de processo físico por videoconferência, contra a manifestação expressa da empresa;
  - (a1.2)** decisão construída no sentido de “salvar o lançamento”, sem qualquer apego à lei;
  - (a1.3)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos (com profusa transcrição de ementas de julgados);
  - (a1.4)** cobrança que depende de precedente parcela que a antecede, qual seja, a que comprova a omissão de entrada, pois não se pode cobrar o acessório sem cobrar o principal, devendo-se provar primeiro, devendo-se provar primeiro a a omissão de pagamento por responsabilidade solidária, para então cobrar-se a parcela por responsabilidade própria;
  - (a1.5)** variação da capitulação legal para o auto de infração, “apelando” para o art. 8º, § 4º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e inaplicabilidade da presunção legal permitida;
  - (a1.6)** inobservância do art. 46 do RPAF/99, no que concerne à apresentação dos demonstrativos completos do Auto de Infração;
  - (a1.7)** omissão de comentários sobre a Instrução Normativa nº 56/07 e falta de compatibilidade do método da Portaria nº 445/98 com a Instrução Normativa nº 310/90 (com profusa transcrição de ementas de julgados);
  - (a1.8)** recusa ao exame de constitucionalidade do art. 10, parágrafo único “*da Portaria 159/19 [Sic]*”, com fundamento no art. 167, inc. I do RPAF/99, com cerceamento do direito de defesa e supressão de instância;
- a2)** alteração do fulcro da autuação, por enquadramento em uma “presunção decorrente”, com nulidade tanto da decisão quanto do auto de infração;
- a3)** aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, itens 1 a 4, e ilegalidade na aplicação da Portaria nº 445/98;
- a4)** ausência de interpretação, pelo órgão julgador, do entendimento manifestado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.884.431 (cuja ementa transcreve);
- a5)** alteração do enquadramento legal da multa por infração, dado que “*de forma ilegal e extremamente contraditória, disse que enquadrou a pena no art. 42, inciso III, ‘g’, da Lei 7.014/96*”, o que não se sustenta porque a JJF teria afirmado que não foi feito um levantamento convencional, e que não se trata de presunção, tendo-se erigido à condição de fato gerador os lançamentos efetuados no campo 10 do Registro 1300 da EFD;
- B) sobre a nulidade do auto de infração [tentando-se abstrair as já mencionadas, que a peça recursal apresenta e reapresenta, de modo que *data venia* não contribui para a melhor elucidação da demanda]:**
- b1)** ilegitimidade passiva, sendo incompatível com o art. 8º da Lei nº 7.014/96 o art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98 (ofensa à reserva legal instituída pelo art. 128 do CTN para fixação de responsabilidade tributária);
- b2)** que a aplicação da Portaria nº 445/98 (com sua alteração promovida pela Portaria 159/19) ofende o procedimento regular, pois para o segmento de varejo de combustíveis criou, em seu art. 10, parágrafo único, “*não apenas um novo roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador*”
- b3)** ilegalidade na aplicação da Portaria nº 159/19 a fatos geradores pretéritos (com profusa transcrição de ementas de julgados);

- b4)** irretroatividade da Portaria nº 159/19, com a transcrição de diversos dispositivos legais e excertos de acórdãos;
- b5)** ocorrência de “*bis in idem*” nos presentes autos em relação ao Auto de Infração nº 298576.0010/19-3 (lançamentos em períodos coincidentes, para idênticas mercadorias);
- b6)** criação de um fato gerador consumado e supressão da presunção (com a Portaria nº 159/19), em ofensa ao princípio da busca pela verdade material, postulando diligência;

**C) Requerimento subsidiário:**

- c1)** acaso mantido o lançamento do tributo, postula a dispensa da multa e dos acréscimos moratórios (art. 100, incisos I e III do *caput* e parágrafo único, do CTN), transcrevendo ementas de julgados administrativos e pleiteando tratamento isonômico.

Conclui pugnando pela busca da verdade real e oitiva da PGE/PROFIS.

Em sessão de Pauta Suplementar (17/12/2021, fl. 235) o feito foi convertido em Diligência para que o Autuante procedesse à juntada ao PAF de todos os registros fiscais extraídos dos registros do Autuado e utilizados para a confecção dos demonstrativos; bem como cópia em arquivo magnético enviado ao contribuinte, abrindo-se prazos sucessivos para o Contribuinte (em sessenta dias) e ao Autuante.

Cumprida a diligência com a juntada de mídia e documentos (fls. 238 a 241) e intimação do Autuado, este teceu considerações remissivas ao seu Recurso Voluntário (fls. 244 a 254), anexando documentos. Seguiu-se “Manifestação Voluntária” do Autuante, comentando os itens da Manifestação do Sujeito Passivo sobre a diligência.

Em sessão de Pauta Suplementar (31/03/2023, fl. 285), o feito foi convertido em nova diligência, desta vez para emissão de parecer da PGE/PROFIS, por sugestão do membro em exercício da representação na sessão. Adveio na sequência o perlustrado Parecer de fls. 288 a 296, remissivo de pareceres semelhantes em que se concluía pela manutenção da infração.

Consta dos autos, ainda, uma manifestação da Recorrente (fls. 301 a 315), na qual, após refutar os argumentos colacionados com o Parecer da PGE/PROFIS, apresenta decisões favoráveis às suas teses e emanadas do Poder Judiciário do Estado da Bahia, com destaque à decisão “liminar” obtida nos autos do Processo nº 8015594-94.2023.8.05.0001, que transcreve (com expressa referência ao Auto de Infração ora em discussão), e que destaca ter implicado “*desistência do recurso em andamento, sem obstáculos ao CONSEF para reconhecer, de ofício, a ilegalidade da autuação*”. Também houve manifestação dos autuantes (fls. 322 a 324), defendendo a manutenção da decisão de primeiro grau.

Recebidos os autos, estes me foram endereçados em 13/08/2024. Considero-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 18/09/2024, para julgamento. Na oportunidade, se fez presente pela Recorrente Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026, que destacou ter protocolizado nova manifestação em agosto deste ano, manifestação essa que se constatou, ainda, não juntada aos autos. A Presidência decidiu então adiar o julgamento para a sessão de 26/09/2024.

Ainda em 18/09/2024 o Sr. Secretário me fez chegar por *e-mail* o arquivo de uma petição datada de 15/08/2024, em quatro laudas, na qual a Recorrente formula duas considerações: **a)** ratifica a adução de cobrança em *bis in idem* em relação ao Auto de Infração nº 298576.0010/19-3 (afirma que os lançamentos atinentes aos exercícios de 2017 e 2018 deveriam ser integralmente excluídos, em coerência com o que foi decidido nos Autos de Infração nºs 206958.0002/20-7 - Acórdão CJF nº 0058-11/21-VD - e 298576.0001/19-0), o que faria limitar o lançamento aos exercícios de 2015 e 2016 (e ao valor de R\$ 129.476,49; e **b)** que em situação semelhante à do presente PAF, de lançamento do ICMS por antecipação em responsabilidade própria, há julgados da Câmara pela redução da multa a 60% e modificação do fundamento para a alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O julgamento foi retomado na presente sessão, também com a presença do Dr. Fernando Marques Villa Flor – OAB/BA nº 11.026, que realizou sustentação oral em nome da Recorrente, na forma regimental.

É o relatório.

## VOTO

### *Recurso de Ofício*

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque ao cabimento e a alçada (art. 169 do RPAF/99).

Em reexame necessário encontra-se a matéria da revisão, para menos, do valor do lançamento, com a anuência da Fiscalização, em relação aos créditos tributários lançados em duplicitade para com aqueles lançados no Auto de Infração nº 298576.0010/19-3, lavrado em 16/12/2019.

Com efeito, este item se resolveu por meio da linguagem das provas, e com a colaboração do agente autuante, que à fl. 80 cotejou os elementos de ambos os lançamentos (sujeito passivo, tipo de lançamento/acusação, períodos lançados, mercadorias, valores).

Desnecessário dizer mais. Sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

### *Recurso Voluntário*

É certo que o Sujeito Passivo espontaneamente comunicou nos autos que o lançamento em discussão neste PAF foi submetido ao crivo do Poder Judiciário. Entretanto, para aplicação do disposto no art. 126 do COTEB (e 117 do RPAF/99), dada a maneira intrincada e analítica com a qual o lançamento foi esgrimido neste PAF, é essencial o cotejo cuidadoso do que nos foi dado a conhecer (o relatório do r. *decisum em fac-simile* às fls. 311 a 315) com os temas aqui debatidos.

Percebo que ali, na decisão proferida pelo juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, foram debatidos temas como a higidez da Portaria nº 445/98 e o modo como aplicada, a virtual cobrança do ICMS como um fato gerador novo e calcado na variação volumétrica (em decorrência da dilatação ocasionada pela variação térmica), o cotejo de julgados de tribunais superiores.

Nesse passo, e por brevidade, retomo a indexação do relatório para os temas abordados no Recurso Voluntário para reconhecer como Prejudicados os itens: **a1.3, a3, a4, b1, b2, b3, b4 e b6**, uma vez que já se encontram sob apreciação do Poder Judiciário, não sendo da competência deste CONSEF (art. 125, inciso II, primeira figura do COTEB), dada a renúncia da instância e a opção pela judicialização (art. 126 do COTEB), decidir sobre os mesmos.

Contudo, sou pelo conhecimento do Recurso Voluntário nas matérias que passo a examinar - à exceção da última, que também não conheço, mas careço de maior fundamentação.

Adianto-me para afirmar que, sobre as nulidades aventadas **acerca da decisão de piso**, rejeito-as integralmente.

Reporto-me ao relatório para pontuar conforme referências articuladas, mais uma vez, *brevitatis causa*, em alguns casos examinados em bloco, diante da reiterativa adução de argumentos semelhantes em trechos diversos da peça - algo que, em outros foros, poderiam até mesmo induzir ilações sobre a probidade na litigância.

#### *A) Alegações de nulidade da decisão*

**a1)** Com a devida licença da Recorrente, temos que as razões defensivas e recursais são urdidas de um modo que não concorre para a analítica e completa apreciação dos argumentos e postulações. As ideias são repetidas, cheias de remissões entre “preliminar” e “mérito”, com extensas transcrições de ementas de julgados. Não há clareza, *data venia*. Ainda assim, parecemos que no julgamento de piso todas as arguições foram examinadas.

**a1.1)** Não há cerceamento do direito à ampla defesa pela mera rejeição do procedimento (sessão de julgamento telepresencial) por parte do Acusado, sem que reste evidenciado o efetivo prejuízo. O julgamento em sessões virtuais tem previsão na legislação baiana desde 07/04/2020 (art. 64-A do RICONSEF, Decreto nº 7.592, de 04/06/1999).

Oxalá que o PAF-e, consectário lógico de julgamento virtual previsto na legislação desde 14/11/2013 (consoante art. 121-A do RPAF/99) seja implementado em urgente brevidade, para que o Processo Administrativo Fiscal baiano atinja o estado de arte dos autos forenses. Afinal, como se diz no art. 12 do RPAF/99, o PAF e demais procedimentos “serão organizados à semelhança dos autos forenses”, e os autos forenses são eletrônicos há quase duas décadas.

Fato é que o estado de arte do processo jurisdicional é eletrônico (em autos, sessões e julgamentos) há anos, e tal estado se consolidou no curso da pandemia do COVID-19, não cabendo, insista-se, aduzir cerceamento do direito de defesa sem evidenciação precisa, consistente e analítica do prejuízo (inteligência do art. 18, § 2º do RPAF/99).

**a1.2)** O PAF é saneador. Sua essência é a atuação prática do exercício democrático de invalidação, quando premente, ou convalidação, quando possível, de atos administrativos. Seguramente, uma das razões de sua existência é a sanatória, que é um dos aspectos da autotutela. Nesse passo, diferencia-se o Direito Processual Tributário, por exemplo, do Direito Processual Penal ou do Direito Processual Civil. Não vejo excessos cometidos pelo órgão *a quo*, por isso rejeito a arguição de “*decisão construída sem apego à lei*”.

**a1.4)** Difícil alcançar a intelecção da Recorrente quando afirma que a cobrança (nestes autos) depende de precedente parcela que a antecede. Existe, com efeito, um encadeamento lógico, claramente delineado na capitulação da infração: **primeiro**, constataram-se registros inconsistentes no LMC de confecção da Recorrente, em cotejo com as operações de aquisição de mercadorias declaradas pela Recorrente em sua EFD; **segundo**, a partir desses registros inconsistentes, assumiu-se (para não polemizar com a ideia de presunção), por força de dispositivo da legislação, que a Recorrente omitiu ingressos de mercadorias; **terceiro**, considerando que mercadorias sujeitas à antecipação tributária tiveram ingressos omitidos, cobrou-se a antecipação tributária.

Não há que se falar em “parcela antecedente” a ser necessariamente cobrada. Há, e essa é a discussão que o Sujeito Passivo levou ao Judiciário, uma questão prejudicial: houve omissão de entrada? Considerando que não nos cabe debatê-lo, deve-se assumi-lo. E partindo da premissa de que foi constatada a omissão de entrada, o PAF discute seus efeitos legais. Rejeito a tese.

**a1.5)** Não vislumbro na referência ocasional ao art. 8º, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 na decisão recorrida, que não é um ponto essencial da fundamentação, qualquer variação sobre a capitulação legal do tema. O órgão de primeiro grau está, nessa passagem, buscando ser didático sobre como se operam as normas na Lei do ICMS, em caso de omissão de entradas envolvendo mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sem qualquer prejuízo ao julgamento ou a compreensão da lide. Rejeito a tese.

**a1.6)** Inaplicável. Não somente há demonstrativos suficientes para o Auto de Infração, como esta CJF ainda converteu o feito em diligência para instar à Fiscalização que fornecesse em mídia todos os elementos para a construção dos demonstrativos, oferecendo ao Sujeito Passivo prazo semelhante ao da defesa. Nenhuma invectiva foi lançada em relação a tais elementos.

**a1.7)** Descabido. A decisão de primeiro grau comentou explicitamente sobre a Instrução Normativa nº 56/2007.

**a2)** Repetição dos temas **a1.4** e **a1.5**, e como se viu não houve variação da acusação.

**a5)** Com efeito, o órgão *a quo* alterou o enquadramento da infração (sem modificar o montante da multa, de 100%, e sem alterar o inciso de enquadramento - inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96). A disputa está, em tese e em abstrato, se a conduta descrita na acusação (“*Falta de recolhimento*”

do imposto, por antecipação tributária [...], por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD") enquadraria-se melhor na hipótese de “ocorrência de entradas de mercadorias ou bens não registrados”, ou de “ocorrência de outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”.

Com toda licença, eu não consegui alcançar o prejuízo que esta questão trará à Recorrente. Com toda licença, a alteração (plausível, dentro das possibilidades semânticas) não representou qualquer diminuição do patrimônio jurídico da Recorrente.

Melhor a argumentação veio com a petição datada de 15/08/2024. Com efeito, a infração de não fazer incidir o ICMS por antecipação tributária (por responsabilidade própria, e não por responsabilidade subsidiária) nas operações subsequentes é hipótese de aplicação da alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (na esteira de julgados anteriores, como os Acórdãos CJF nºs 0180-12/22-VD e 0155-12/22-VD):

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

[...]

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

[...]

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

Assim, sou pelo acolhimento do pleito, para PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário e alterar a capitulação da infração para alínea “d”, **do inciso II**, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, **reduzindo a multa de 100% sobre o valor lançado (como constara no Auto de Infração e na decisão a quo) para 60%.**

#### ***B) Alegações de nulidade do Auto de Infração***

**b5)** O tema foi acolhido em primeiro grau e confirmado em sede de Recurso de Ofício, neste julgamento.

No petitório datado de 15/08/2024 a Recorrente, sem qualquer cotejo analítico entre os julgados e os demonstrativos das infrações, pretende que a mesma *ratio* aplicada no Acórdão CJF nº 0058-11/21-VD.

Sem uma demonstração analítica que se refira não apenas à pessoa do Sujeito Passivo e ao período de apuração, mas também à unidade comercial (estabelecimento) envolvido, combustíveis objeto da autuação etc., é inviável proceder como pretende a Recorrente, e simplesmente desconsiderar a auditoria de estoques de tais ou quais exercícios. Ademais, não visualizo elementos mínimos de plausibilidade nas alegações, para além dos períodos de apuração e temática da acusação.

A busca da verdade material deve conviver com a razoável duração do processo, entremeada pela colaboração instrutória entre os litigantes e a distribuição dinâmica do ônus probatório.

Considerando que o ônus de ilidir a presunção de legitimidade é do Autuado/Recorrente (art. 142 do RPAF/99), que certamente deteriam maior possibilidade técnica e capacidade de evidenciar (em meio a seu negócio, suas filiais, suas mercadorias e sua escrituração) o dito lançamento em duplicidade (para além do que já foi reconhecido), e considerando os elementos presentes nos autos, sou pela rejeição da tese.

#### ***C) Requerimento subsidiário:***

**c1)** O tema da dispensa da multa com espeque no art. 100, parágrafo único do CTN (isto é, considerando que ao tempo das ocorrências ainda não vigia a Portaria nº 159/19, alteradora da Portaria nº 445/98, o Sujeito Passivo teria “observado as normas” então vigentes galgando o direito

à exclusão das penalidades), ainda que me pareça plausível, demanda o exame de questão prévia que não se encontra sob a competência deste Conselho, uma vez que submetido ao Poder Judiciário: é o tema da legalidade, da eficácia no tempo das alterações promovidas na Portaria nº 445/98, e do seu alcance em relação ao Sujeito Passivo.

Nesse passo, sou pelo Não Conhecimento também desta matéria.

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício; pelo PARCIAL CONHECIMENTO do Recurso Voluntário; na parte conhecida, pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206958.0001/20-0, 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\$ 725.385,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2024.

EDUARDO RAMOS SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS