

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0040/21-5
RECORRENTE	- POSTOS RENASCER LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0102-04/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 21/05/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0146-12/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que o 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 o qual deve se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por adquirir mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Nulidades não acolhidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0102-04/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/02/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 3.272.932,73, acrescido de multa de 100%, em razão do cometimento da seguinte infração: “*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 de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 16/05/2023 (fls. 9693 a 9721) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração, com amparo na seguinte fundamentação:

“A acusação que versa nos presentes autos, visando reclamar crédito tributário no total de R\$ 3.272.932,73, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, relativamente aos exercícios de 2017 a 2020, está posta nos seguintes termos: “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 de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD”.

Nas argumentações defensivas trazidas aos autos pelo autuado, em preliminar, em ambas as defesas apresentadas, foram suscitadas nulidade do Auto de Infração que passo a enfrentá-las. Antes, porém, em relação ao pedido do autuado para que se efetue a junção do presente Auto de Infração ao de nº 2691390041/21-1 para efeito de julgamento em conjunto, tendo em vista que o segundo é decorrente do primeiro, esclareço que ambos os processos foram distribuídos para este relator, portanto, serão ambos julgados por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

No que diz respeito a arguição de falta de assinatura no Auto de Infração e demonstrativos, não é o que vejo nos autos, cujas peças se encontram todas assinadas. Ocorre que, conforme bem pontuado pelo autuante, os documentos são, em regra, gerados e manuseados em meio eletrônico, sendo, neste caso, a identificação feita por um login, que deve ser reconhecido pelo sistema eletrônico, cuja autenticação é feita com a senha que o

sistema confere, armazenada para atestar que o usuário é quem diz ser.

Conforme corretamente explicado pelo autuante, o procedimento de lavratura do Auto de Infração é exclusivamente feito no SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) e para acessar esse sistema, é necessária a autenticação eletrônica com fornecimento de login e senha para estabelecer a identidade digital do auditor, enquanto que o fornecimento do auto de infração e dos seus anexos é feito pelo domicílio tributário eletrônico que, novamente, somente pode ser acessado com a obrigatoriedade de autenticação eletrônica, sendo hoje impossível elaborar um auto de infração e seu demonstrativo de débito que não sejam autênticos – haja vista serem elaborados no sistema SLCT que exige autenticação prévia. Com isso, o procedimento fiscal atende ao quanto previsto pelo Art. 15, § 1º do RPAF/BA.

Quanto a alegação de não recebimento de cópias dos demonstrativos anexos ao auto de infração, isto não se confirma consoante se verifica através do domicílio eletrônico do autuado, entretanto, apesar disto e da insistência do autuado no sentido de que não os teria recebido, o processo foi convertido em diligência nesse sentido, o que foi feito com o devido atendimento.

No tocante a divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes, o que ocorreu foi a observância pelo Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da Sefaz, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, que faz essa separação automaticamente, em obediência ao previsto no parágrafo único do artigo 40 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), que determina: “Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes”, portanto, não são acolhidos os argumentos defensivos neste sentido.

Quanto ao precedente existente neste CONSEF, arguido em relação ao Auto de Infração nº 269138.0084/20-4 julgado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal mediante o Acórdão nº 0118-06/21-VD no tocante a retroação de efeitos da Portaria 159 de 25 de outubro de 2019, que introduziu alteração na Portaria 445/98 de natureza material, esclareço que se trata de uma decisão isolada da primeira instância que não reflete o posicionamento majoritário das demais Juntas de Julgamento e, também, das Câmaras de Julgamento.

Aliás, a este respeito a Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal - PGE/Profis já se manifestou em outros autos de infração desta mesma natureza que transitam ou transitaram por este órgão julgador, quando se posicionou no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo instituiu “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ...”.

De maneira que concordo inteiramente com o autuante quando citou que “Por ser norma procedural, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98 retroagem a data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN”, estando equivocada a interpretação de que a Port. 159/19 tem aplicabilidade a partir da data de sua edição.

Isto posto, também não acolho este argumento defensivo.

Também, em preliminar, o autuado voltou a arguir a nulidade do Auto de Infração mencionando que apenas após a conclusão da fiscalização foi que se deu condição para sua manifestação, cuja ciência do início da fiscalização via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, ocorreu sem indicação da possibilidade de acesso aos atos de fiscalização que estariam sendo praticados.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque, além de ter sido cientificado regularmente do inicio da ação fiscal, fl. 3, não existe previsão pela legislação tributária, no caso o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, para que o autuado se manifeste acerca dos trabalhos de auditoria que se encontram em execução. Isto poderá ocorrer se acaso o preposto fiscal entender que, no curso do desenvolvimento da ação fiscal, ser necessário algum esclarecimento adicional por parte do fiscalizado, o que não foi o caso. Portanto, a manifestação pelo sujeito passivo deve ocorrer, quando instaurada a fase contenciosa, consoante se verifica nos presentes autos.

Alegou, também, que não houve correção na marcha dos procedimentos investigatórios na medida que houve pedido de verificação das planilhas sem que se tenha analisado as explicações dadas. Neste ponto existe uma nítida contradição por parte do autuado na medida em que afirmou que não lhe fora dada oportunidade de manifestação prévia, entretanto, não consta destes autos qualquer solicitação feita pelo autuante para apresentação ou análise de planilhas por parte do autuado.

Se referiu também as informações que prestou através do Sistema Eletrônico Sped Fiscal, dizendo que tem algumas inconsistências e que podem gerar erros, os quais podem ser visualizados através do Livro de Movimentação de Combustíveis que colocou à disposição da Sefaz para verificação, por considerar que o

mesmo, como meio físico, poderá comprovar a inexistência dos erros apontados pela fiscalização.

É outro argumento que não pode ser aceito. Note-se que a fiscalização alcançou os exercícios de 2017 a 2020, entretanto, o autuado, só após a lavratura do presente Auto de Infração é que percebeu que as informações que encaminhou à SEFAZ, através dos registros que efetuou em sua EFD, Registro 1300, durante todos esses anos, continham “inconsistências”.

A disponibilização dos LMC para efeito de comprovação da ocorrência das ditas incorreções consignadas em sua EFD, além de não comprovadas, não possui o condão de elidi-las, primeiro porque a Escrituração Fiscal Digital é decorrente de registros efetuados pelo próprio autuado, e, em segundo, acaso houvessem, realmente, inconsistências caberia ao mesmo comprová-las documentalmente, o que não foi feito. Poderia, ainda, antes de iniciado o procedimento fiscal, ante ao longo período abrangido, ter providenciado as retificações que julgasse pertinentes, o que também não foi feito.

Ademais, como bem-posto pelo autuante, a EFD faz prova contra o mesmo (art. 226 do CC e art. 417 do CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte da sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Também o autuado, além de não apresentar nas peças defensivas justificativas que porventura viessem a respaldar seus argumentos, teve a oportunidade para a esclarecer, documentalmente, o real motivo das perdas registradas durante o período alcançado pela fiscalização, o que não o fez, limitando-se a sugerir que o PAF fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF para “avaliação dos levantamentos que foram feitos nos autos, tanto aqueles de responsabilidade da SEFAZ, com aqueles que realizou, com o fito de esclarecer os fatos”, solicitação esta que fica indeferida na medida em que, competiria ao autuado esclarecer as perdas indicadas pelo próprio em sua EFD, o que não o fez nas oportunidades que lhe foram concedidas.

Deixo, também, de acolher este pedido de nulidade.

Outro argumento de nulidade trazido pelo autuado se relaciona a colocação de que não pode o Estado desvirtuar o LMC, tomado no SPED Fiscal como Registro 1300, para realizar a cobrança de ICMS e encargos, sob a fundamentação de que haveria omissão de entrada, tomando somente um dia e desprezando todo o resto somente glosando aqueles em que teve sobra/ganho, sem se importar pelos sistemas usados pelo posto e pela própria SEFAZ.

Analizando as peças que constituem os presentes autos, não vejo que houve qualquer desvirtuamento do LMC por parte da autuação. Convém aqui destacar que o levantamento fiscal ocorreu, apenas e exclusivamente, com base nos dados registrados pelo autuado em sua EFD – Registro 1300, os quais foram encaminhados à SEFAZ através do SPED Fiscal. Portanto são dados, consistentes, sem que exista provado nada em contrário pelo autuado, não podendo o LMC se sobrepor a EFD, até porque, o referido livro deveria apresentar os mesmos dados da EFD.

Quanto ao argumento de que a omissão de entrada tomou por base um dia, desprezando o resto, glosando somente aqueles em que houve sobra/ganhos, não se pode perder de vista que, conforme bem assinalado pelo autuante, “como o controle de estoque de combustíveis é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, ou seja, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores, não sendo correto afirmar que quando há um ganho gerado por suposto erro, deveria também haver uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa, como pode parecer à primeira vista”.

Ademais, considero correta a interpretação do autuante quando disse que “como a cada dia são feitos levantamento dos estoques de abertura e fechamento dos tanques de combustíveis, das entradas recebidas e das saídas pelos bicos, garantindo, com isso, que a cada dia as medições registradas sejam independentes dos dias anteriores e subsequentes, não tendo fundamento técnico agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia com perdas do outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoque autônomo”.

Dito isto, deixo de acolher todos os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração.

Ao adentrar ao exame do mérito da autuação, de plano, fica indeferido o pedido para realização de diligência a ser realizada pelas ASTEC/CONSEF, visto que não foram apresentados pelo autuado elementos ou fatos concretos que justificassem a realização de diligência nos moldes pretendidos. Os erros cogitados pela defesa a título de possíveis equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, não se confirmaram, tampouco foram trazidos ou apresentadas pelo mesmo as ditas “inconsistências” no sistema. Ademais, tais questionamentos foram devidamente enfrentados e afastados pelo autuante quando de suas manifestações nos autos, com as quais concordo.

Assim é que, analisando os argumentos apresentados pelo autuado, relacionados ao mérito da autuação, sintetizados no relatório que antecede este voto, verifiquei que são semelhantes aos que foram apresentados por

outro contribuinte em relação ao PAF nº 206958.0002/20-7, o qual foi apreciado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, por intermédio do Acórdão nº 0193-03/10-VD, cuja relatora foi a I. Julgadora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, que manteve o lançamento, com exclusão apenas de parcela que já havia sido incluída em Auto de Infração anterior, abarcando a mesma exigência, nos mesmos períodos contidos naquele Auto de Infração, situação esta que, se mantida, naquele caso, configuraria bis in idem, sendo mantido, entretanto, incólume a exigência relacionada aos demais períodos, razão pela qual, com a devida vénia, por comungar e concordar totalmente com a fundamentação constante do aludido Voto proferido na 3ª JJF, peço a devida vénia para incorporar e integrar o mesmo ao presente voto excerto extraído do mesmo, ante à similaridade dos fatos existentes entre ambos os processos, especialmente em relação aos argumentos defensivos:

“(...)

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 N° 1884431 - PB (2020/0174822-8).

Da leitura do Acórdão referido, depreende-se claramente, que a matéria ali apreciada não se aplica 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 exatamente o contrário. O contribuinte registrou como variação volumétrica em seu LMC, quantidades que não se coadunam com a dilatação do volume de combustível provocado pela temperatura ou qualquer outro fenômeno natural. Portanto, o fisco não o autuou devido a quantidades inerentes a variações volumétricas comuns ao seu setor econômico. A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem desses milhares de litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica.

O defendente apresentou o entendimento, de que ocorre insegurança na determinação da infração e apuração das quantidades consideradas como omitidas, com o consequente cerceamento do 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 defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 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 defendente, 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. 05/24, CD e comprovante entrega fls. 26/27, 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 decorrente, 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 deficiente.

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 2015, 2016, 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 integralmente 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 da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Entretanto, observo que, ainda que o contribuinte tenha deixado de exhibir 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 deficiente 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 deficiente 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 respalde. 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 excedeu 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 temos 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 inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O defendente disse também, que a presente autuação colide, causando bis in idem, com o Auto de Infração nº 298576.0011/19-0, lavrado em 16/12/2019, pelo Auditor, Luís Carlos Moura Matos, no que tange aos exercícios de 2017 a 2019, que se encontra tramitando no CONSEF.

Sobre esta alegação, verifico que assiste razão ao Autuado. Constatou que o citado Auto de Infração, nesta data, já foi inclusive julgado por este CONSEF, conforme Acórdão JJF Nº 0083- 01/20-VD. Verifico que o referido PAF possui três infrações à legislação tributária, com a mesma natureza, metodologia de apuração e iguais mercadorias (óleo diesel, etanol hidratado e gasolina), do presente processo. Entretanto, naquela ação fiscal, o Autuante limitou-se aos exercícios de 2017, 2018 e 2019, que por esse motivo, os valores inerentes a tais exercícios serão excluídos do presente lançamento. Dessa forma, as ocorrências referentes aos anos de 2015 e 2016, subsistem incólumes e são procedentes.

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 defendente 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 parcialmente.

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

Convém aqui registrar, que o julgamento supra foi objeto de reanálise pela 2ª Instância deste CONSEF, em sede de apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados em relação a decisão recorrida, consoante Acórdão nº 0058-11/21-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que manteve inalterada, por unanimidade, a decisão recorrida em relação a parcela julgada procedente em primeira instância, e, consequentemente, confirmando a exigência tributária na forma decidida pela Junta de Julgamento, cuja matéria envolvida, é absolutamente idêntica à que ora se aprecia.

Em relação ao pedido do autuado para que seja reduzido substancialmente o valor da multa aplicada, observo que, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador administrativo não possui competência para tal fim, ficando a mesma mantida no percentual aplicado pelo de existir expressa previsão na Lei nº 7.014/96 neste sentido.

De maneira que, com base em tudo quanto acima alinhavado e considerando que as propaladas inconsistências aludidas pelo autuado não se confirmaram e que, apesar da quantidade expressiva de documentos trazidos aos autos pelo autuado, a rigor, nada somaram em seu benefício, posto que não foi carreado aos autos provas robustas e consistentes de que ocorreram erros de sistema ou de medição, mediante sustentação em laudo técnico, não se justificando ou comprovando que os ganhos e perdas de dias seguintes se cancelam.

Desta maneira, concordo com o autuante no sentido de que o LMC não pode fazer prova contra a EFD e, também, que de acordo com a Portaria 445/98, art. 10, as omissões de entradas e de saídas apuradas devem ser totalizadas no final do exercício, consoante procedeu o autuante, e, sobretudo, que não houve a comprovação pelo autuado da ocorrência de erros escriturais ou do sistema, os quais caberia ao mesmo apontar e comprovar.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 9732 a 9752, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Preliminarmente, alega que jamais ocorreu sonegação e fraude para ensejar a cobrança do imposto por omissão de entrada, não havendo, por conta disso, sustentação a decisão recorrida. Esclarece que jamais houve omissão de entrada ou a aquisição de qualquer produto sem a nota fiscal correspondente. Afirma que as alterações promovidas pela Portaria nº 159/2019, que alterou

a Portaria nº 445/1998, não poderia ter sido aplicada pela fiscalização pelo fato de que trouxe modificação na apuração dos valores supostamente indicados como omissão de entrada, não possuindo natureza procedural, razão pela qual não é possível desprezar dados e somente considerar os ganhos para indicar a omissão. Sustenta que comprovou os graves erros constantes nos levantamentos feitos e nos documentos apresentados ao longo do processo. Argumenta que o fato de a questão, objeto do presente processo, não ter sido objeto de análise pela ASTEC, conforme requerido, sob o fundamento de que já existem no processo elementos suficientes para o deslinde da questão, bem como o fato de que não foram apreciados argumentos e documentos apresentados demonstram que houve violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Nesse particular, para sustentar os seus argumentos, invocou a doutrina de Pontes de Miranda e de Roque Antônio Carrazza.

Ressaltou a Recorrente que os referidos princípios também foram violados pelo fato de que, além de ter sido desprezada toda a argumentação ventilada, foram ignorados os elementos probatórios apresentados e a própria legislação que rege a matéria. Argumenta que todo o procedimento se desenvolveu de forma unilateral e de acordo com entendimento subjetivo da Inspetoria, que, com amparo no Registro 1300, concluiu ser possível a cobrança diária de ICMS com base na omissão presumida apesar de a legislação, como um todo aplicada, preceituar que a avaliação deve ser feita em período maior do que um dia, considerando as perdas eventualmente ocorridas. Com relação a esse ponto, para corroborar o seu entendimento, citou a doutrina de Hely Lopes Meirelles.

Ainda preliminarmente, defende que ocorreu a nulidade do feito administrativo e, consequentemente, da decisão recorrida pelo fato de não ter sido científica dos atos praticados no curso da fiscalização com o objetivo de possibilitar a sua manifestação, o que somente foi possível após a lavratura do Auto de Infração. Acrescenta, quanto a esse ponto, que, além de não ter sido oferecida a possibilidade de ter ciência dos atos praticados no curso da fiscalização, sequer lhe foi solicitada qualquer explicação ou a apresentação de documentos e dados com o objetivo de melhor elucidar os fatos. Afirma que a importância de que tivesse ciência dos atos praticados antes da lavratura do Auto de Infração decorre do fato de que eles foram feitos de forma unilateral e com a utilização de sistemas com pouco tempo de utilização, necessitando de melhoramentos e sem a confiabilidade necessária para efetuar corretos cruzamentos de informações. Por essa razão, defende que descabe o argumento, utilizado pela JF para rejeitar essa preliminar, de que, após o encerramento da ação fiscal houve a científica da Recorrente e a abertura do prazo de 60 dias para a apresentação de defesa.

No que diz respeito ao mérito, ressalta a Recorrente que, em setembro de 2022, entregou pessoalmente ao CONSEF, o Livro de Movimentação de Combustível – LMC escritural e as notas fiscais, relativos ao período de 01/01/2016 e 31/12/2021 com as devidas explicações e retificações cabíveis apontadas na fiscalização realizada, tendo sido comprovado que não houve omissão de entrada de mercadorias, tampouco a ausência de recolhimento do ICMS apontado.

Reiterou a impossibilidade de retroação das alterações promovidas pela Portaria nº 159/2019, que alterou a Portaria nº 445/1998 e afirmou que encaminhou informações fiscais através do SPED Fiscal com algumas inconsistências, o que é razoável que aconteça, razão pela qual é obrigada a manter o Livro de Movimentação de Combustível – LMC de forma escritural, fazendo o lançamento dia a dia, produto por produto, evidenciando, desse modo, a realidade de forma física. Assim, quando há inconsistências em um dia, essas normalmente são corrigidas no dia seguinte, sempre se fazendo o cotejo das perdas e dos ganhos. Pondera que não há interferência no sistema eletrônico por parte do preposto da empresa, que somente lança os dados para que sejam registrados, como foi demonstrado na defesa e conforme documentos probatórios apresentados, que foram ignoradas pela JF. Argumentou que restou constatado também que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema e da dilatação volumétrica do combustível em função do calor, o que não constitui fato gerador do ICMS. Além disso, salienta que o sistema eletrônico utilizado pelo posto foi substituído, o que pode ter levado a ocorrência de possíveis

discrepâncias, mas o LMC físico permanece correto.

Reitera, também em relação ao mérito, que o Autuante, com fulcro no parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/1998, com as alterações impostas pela Portaria nº 159/2019, foram considerados somente ganhos e desprezadas inteiramente as perdas, resultando na identificação de ganhos fictícios, fazendo com que haja a cobrança de imposto indevido e a ocorrência do fenômeno da bitributação, uma vez que todo o combustível ingressado em seu estabelecimento havia sido recolhido por substituição tributária, inexistindo qualquer tipo de ingresso sem a respectiva nota fiscal.

Argumenta a Recorrente que não houve qualquer valor de ganho indicativo da omissão de entrada de combustíveis e que a aferição de supostos ganhos se deve a erro do próprio sistema tanto do posto, como da própria SEFAZ quando, de posse das informações encaminhadas, realizou o cruzamento das informações. Alega que houve omissão da JJF ao não determinar a verificação através de setor próprio (ASTEC) com o objetivo de confirmar o levantamento feito pela parte autuada de acordo com o que consta nos Livros de Movimentação de Combustíveis – LMCS.

Aduz que a decisão recorrida não poderia ter como respaldo o fundamento de que não houve comprovação do erro dos sistemas pelo fato de que, por serem autorizados pela SEFAZ, não possui como ter acesso ao sistema para fazer o confronto dele com o que utiliza internamente no posto. Defende que sejam desconsiderados os levantamentos feitos pelo Autuante, iniciando, se assim entender a Câmara, um novo procedimento fiscal com o objetivo de se apurar a verdade e evitar a cobrança dúplice do imposto, que já foi recolhido por substituição, o que implica na violação do princípio da vedação ao confisco.

Requer, assim, que seja afastada a tributação, rejeitando o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e nos demais dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, considerando o lançamento equivocado dos dados e realizando a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LCM de forma física. Sustenta que as perdas e os ganhos, discriminados nos demonstrativos apresentados com a apresentação da defesa, estão corretas, o que leva ao afastamento dos supostos valores de ganhos e a indicação de que ocorreu omissões de entradas.

A Recorrente conclui o seu recurso, pleiteando o seu acatamento e pugnando pela concessão de prazo de 20 dias para que seja apresentado o protocolo de juntada da retificação do SPED Fiscal do período de 01/01/2016 a 31/12/2021, a fim de ratificar os argumentos suscitados.

Registrado o impedimento dos Conselheiros João Vicente Costa Neto e Maria Auxiliadora Gomes Ruiz.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto aos exercícios anteriores à 2019)

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0102-04/23-VD, proferido pela 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Autuada, ora Recorrente, que o feito administrativo padece do vício de nulidade pelo fato de não ter sido científica dos atos praticados no curso da fiscalização, o que lhe traria a possibilidade de apresentar manifestação e documentos, motivo pelo qual entende que houve cerceamento do seu direito de defesa. Argumenta que, ao contrário do quanto exposto na decisão recorrida, esse vício não poderia ser convalidado com a concessão do prazo de 60 dias para o oferecimento de defesa após a lavratura do Auto de Infração, na medida em que, caso tivesse sido científica dos atos realizados antes da autuação, poderia ter melhor eluciado os fatos e apresentado documentação relevante, o que refletiria no lançamento realizado.

Contudo, para além de inexistir previsão, na legislação que rege a matéria, da exigência de cientificação do sujeito passivo em relação aos atos praticados ao longo da fiscalização, o contribuinte teve, após a lavratura do Auto de Infração, a oportunidade de apresentar a sua impugnação e se defender amplamente, apontando os equívocos que entende estarem presentes no lançamento e no procedimento que lhe deu ensejo, razão pela qual não há, no meu entender, cerceamento do direito de defesa da Recorrente ou a presença de qualquer vício que possa macular o procedimento.

Importante registrar que, apesar de apontar a falta de confiabilidade dos sistemas da SEFAZ, a Recorrente deixa de apresentar qualquer indício ou elemento que pudesse corroborar as suas alegações e demonstrar que de algum modo inexistente a certeza necessária da ocorrência da infração imputada, imprescindível para a subsistência do Auto de Infração. Ao contrário do quanto defendido, a ausência de confiabilidade e a existência de irregularidades são passíveis de serem comprovadas através de mecanismos diversos que não envolvem a necessidade de acesso ao sistema da SEFAZ por parte do contribuinte. A indicação, acompanhada das respectivas provas, ainda que por amostragem, de que os dados apontados pelo Autuante não correspondem à realidade é bom exemplo disso.

Além disso, conforme registrado na decisão recorrida, por ter alegado não ter recebido as cópias dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, o processo foi convertido em diligência com o objetivo de assegurar que a Autuada fosse científica a respeito deles. De posse dos demonstrativos, a Recorrente possuía condições de apontar as irregularidades eventualmente identificadas com o fito de corroborar o quanto por ela alegado.

No que tange a alegação de que houve cerceamento por parte da JJJ ao não deferir a diligência solicitada com o objetivo de que a ASTEC comparasse o levantamento feito pela Autuada com o que consta nos seus Livros de Movimentação de Combustíveis, ressalto que, segundo o RPAF (artigo 147, I, "a"), o pedido de diligência pode ser indeferido caso o julgador considere que os elementos constantes no processo são suficientes para formar o seu convencimento, o que se verificou no caso em tela.

Ademais, em seu recurso, a Recorrente deixou de realizar qualquer esforço argumentativo no sentido de demonstrar o porquê entende que a diligência em questão é indispensável, reproduzindo os argumentos já suscitados, o que corrobora a desnecessidade da diligência em questão, se mostrando suficientes, para o justo deslinde do processo, as provas que já encontram presentes nos autos. Da leitura da decisão, proferida pela JJJ, é possível perceber que foram devidamente enfrentados por ela os documentos e argumentos, suscitados pela Autuada, que subsidiaram a formação de sua convicção, de maneira que também por essa razão, entendo que não há que se falar em violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

No que diz respeito à alegação de que as alterações promovidas pela Portaria nº 159/2019, que alterou a Portaria nº 445/1998, não poderiam retroagir para se aplicar ao caso em tela, entendo que, por dizer respeito à aplicação de norma jurídica aos fatos em tela, essa alegação está relacionada ao próprio mérito da autuação, que passo a analisar nessa oportunidade.

A Portaria nº 159 inseriu o parágrafo único, do artigo 10 da Portaria nº 445/98, abaixo transcrito. Essa portaria foi publicada no Diário Oficial do Estado no dia 25/10/2019, data a partir da qual passou a produzir os seus efeitos.

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

No caso em tela, a Recorrente foi acusada da falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidária por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais e sem a escrituração das entradas das 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 (exercícios de 2017 a 2020). A Autuação tem como fundamento os artigos 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, bem como o já mencionado artigo 10, parágrafo único, da Portaria nº 445/98. Segundo o parágrafo 4º, IV, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem o pagamento do imposto sempre que se verificar as entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Verifica-se, portanto, que as alterações promovidas pela Portaria nº 159 de 24/10/2019 retroagiram a períodos anteriores à sua vigência, que somente começou a ocorrer em 25/10/2019, sob o fundamento, aduzido pelo Autuante, de que a norma em questão teria natureza procedural e não material. Conforme exposto pela JJF, a própria Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal – PGE/PROFIS já se manifestou em diversos processos, que tratam sobre a mesma matéria, no sentido de que “... a retroação do parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 para alcançar fatos pretéritos, é perfeitamente legal e encontra respaldo na legislação por se tratar de norma meramente procedural e como tal, expressamente interpretativa, se amoldando ao disposto no art. 106, inc. I do CTN corroborado pelo que determina o art. 144, § 1º do mesmo CTN, uma vez que o dispositivo institui “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios ...” (Parecer Jurídico PGE nº 2021.074132-0).

Nesse particular, com todo respeito ao entendimento, esposado pela JJF, bem como pelo Autuante e pela PGE, não concordo que as alteração promovidas pela Portaria nº 159/19, especialmente no que diz respeito ao parágrafo único do seu artigo 10, possui natureza de direito procedural.

Em matéria tributária, conforme nos ensina o professor José Souto Maior Borges (*Lançamento Tributário*. 2. ed. 1999, p. 82-83), o direito material se diferencia do direito procedural, na medida em que ele “regula a existência orgância do tributo, ou seja, os direitos e deveres que emergem da relação jurídica tributária com relação ao seu objeto, aos seus titulares – sujeitos ativo e passivo – e à sua configuração estrutural”. Assim, o Direito Tributário Material se debruça sobre “o poder tributário e a sujeição respectiva, a sua limitação no espaço, o objeto (“fato gerador”) do tributo, sua avaliação e medida, o crédito tributário e o Direito Tributário Penal”. O Direito Procedimental, por sua vez, dedica-se a tratar sobre os procedimentos referentes as atividades de lançamento, de fiscalização, cobrança e arrecadação do crédito tributário.

No meu entender, o parágrafo único, do artigo 10 da Portaria nº 445/98 não possui natureza procedural pelo fato de estabelecer a partir de qual limite a variação volumétrica de combustíveis é considerada omissão de registro de entrada, o que, com amparo na legislação estadual, autoriza a incidência da norma e, consequentemente, o nascimento da relação jurídica obrigacional tributária. Em outros termos, apenas nos casos em 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” é que haverá que se falar em omissão de entrada de combustível e, consequentemente, na ocorrência do fato gerador do imposto por força do quanto disposto artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Por esse motivo, tendo em vista que a disposição presente no parágrafo único da Portaria nº 445/1998 possui natureza nitidamente de direito material, na medida em que intimamente relacionada ao fato imponível do imposto. O meu entendimento caminha no mesmo sentido do esposado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, quando proferiu o Acórdão nº 0118-06/21-VD, decisão que apesar de ter sido, por maioria, com voto de qualidade do Presidente, julgada nula pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acordão nº 0411-12/21-VD), possui, quanto a essa matéria,

fundamento, construído pelo Relator Paulo Danilo Reis Lopes, que entendo pertinente e consentâneo com o que defendo no presente voto:

“Como se disse, comandos de cunho material tratam das relações jurídicas substanciais entre os sujeitos, apontando a opção do ordenamento jurídico entre os interesses conflitantes, que no presente caso foi a da variação volumétrica abaixo de 1,8387%.

Caso fosse de natureza procedural ou processual, o dispositivo em análise não possuiria a referida opção prévia de prevalência entre os interesses materiais (variação volumétrica abaixo de 1,8387%).

Portanto, o parágrafo único da Portaria 445/98, introduzido pela Portaria 159, de 24/10/2019 (efeitos a partir do dia seguinte), não é de direito processual/procedimental, pois não possui comandos que regulam tão somente a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, ou que prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas.

Na verdade, consoante os ensinamentos doutrinários acima transcritos, ao estatuir a opção por um patamar legítimo de variação volumétrica (qualquer que seja ele), define licitude ou ilicitude de conduta/técnica, estabelece responsabilidade, prescreve sanção de natureza pecuniária e cria obrigação/ônus, o que demonstra a sua natureza material.

Por conseguinte, não é lícito postular a retroação de efeitos para datas anteriores àquela em que entrou em vigor.”

Assim, entendo pela improcedência da autuação em relação aos fatos geradores ocorridos até 24/10/2019 pelo fato de estar lastreada em dispositivo que não estava vigente à época dos fatos, razão pela qual conlui pela insubsistência parcial da infração 01, que deve ser reduzida para R\$ 2.127.467,82, conforme discriminado na tabela abaixo:

Data Ocorr	Valor Histórico (R\$) - Mantido pela JJF	Valor mantido pelo presente voto
31/12/2017	1.758,02	0,00
31/12/2018	12.064,78	0,00
31/12/2018	63,63	0,00
31/12/2018	4.117,24	0,00
31/12/2018	2.984,50	0,00
31/12/2018	54,93	0,00
31/12/2019	85.059,58	20.329,24
31/12/2019	156.996,85	21.646,83
31/12/2019	233.443,49	55.312,96
31/12/2019	319.467,29	55.153,26
31/12/2019	661.583,57	179.686,68
31/12/2020	853.112,94	853.112,94
31/12/2020	363.608,79	363.608,79
31/12/2020	287.363,93	287.363,93
31/12/2020	186.120,82	186.120,82
31/12/2020	105.132,37	105.132,37
TOTAL	3.272.932,73	2.127.467,82

Apesar de toda a controvérsia que gira em torno da legitimidade do referido dispositivo e a discussão que gira em torno de a variação volumétrica dos combustíveis poder ser objeto de tributação pelo ICMS por se tratar de fenômeno físico que não constitui fato gerador desse tributo, o que, inclusive, já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1884431), em razão de a autuação em questão possuir amparo no parágrafo único, do artigo 10 da Portaria nº 445 de 1998, vigente a partir do dia 25/10/2019, e não se incluir na competência desse órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do artigo 167, I e III do RPAF/99, entendo que descabe a discussão, nos presentes autos, quanto a higidez e a incidência desse dispositivo no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos a partir de sua vigência.

No caso em tela, conforme esclarecido pelo Autuante (fls. 78 a 102-verso), a fiscalização tomou como base o SPED Fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte em sua EFD (Registro 1300). Afirma o Autuante que, examinando os arquivos da EFD apresentados, não

constatou inconsistências, conforme se observa especialmente do trecho da Informação Fiscal, abaixo reproduzido:

"Por fim, cumpre salientar que, em nosso trabalho:

- (i) Refizemos todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.*
- (ii) Verificamos as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 e não encontramos erro algum.*
- (iii) Checamos se os valores registrados no campo VOL_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entrada registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontramos qualquer divergência."*

Em seu recurso, defende a Recorrente, assim como feito na impugnação, que as informações por ela prestadas pelo Sistema Eletrônico SPED Fiscal, foram apresentadas com algumas inconsistências, que podem ser verificadas através do Livro de Movimentação de Combustíveis, apresentado nos autos, que tem o condão de comprovar a inexistência dos ganhos e perdas indicados pela fiscalização com amparo na sua EFD - Registro 1300.

Especialmente em relação aos documentos apresentados em setembro de 2022, acostados aos autos e presentes na mídia de fl. 9.680, em relação aos quais a Autuada alega conter as devidas explicações e retificações cabíveis na fiscalização realizada, verifico que eles se referem às páginas do Livro de Movimentação de Combustíveis, bem como a relatórios gerais do LMC e a relatórios para a comprovação das perdas e dos ganhos, relativo a cada combustível (Diesel Comum, Diesel S-10, Etanol, Gasolina Aditivada e Gasolina Comum). Ao analisar o relatório feito pela Recorrente com o objetivo de contrapor as perdas e ganhos apontados pelo Autuante, é possível perceber que, basicamente, para cada dia e cada combustível em que se indicou a existência de perdas e ganhos, ela, nos campos "justificativa de perda" ou "justificativas de ganho", se restringe a consignar que a perda ou o ganho inexistente faz prova a página respectiva, por ela indicada, do LMC físico apresentado.

Ocorre que o LMC físico não tem o condão de comprovar as incorreções apontadas em sua EFD, também transmitida por ela. Seja pelo fato de que a EFD faz prova contra o contribuinte (artigo 226 do CC e artigo 417 do CPC), seja pelo fato de que, em razão da indivisibilidade da contabilidade (artigo 419 do CPC) não é possível se falar na possibilidade de uma parte de sua escrita, sem amparo em outros elementos, fazer prova contra outra parte da escrita, sobretudo quando os dados apresentados na EFD (Registro 1300) deveriam corresponder aos constantes do LMC físico. Para comprovar as inconsistências constantes nos registros apresentados na EFD, deveria ter a Autuada apresentado outros documentos comprobatórios, que ampararam os registros feitos no LMC físico, que defende estar correto, o que, contudo, não ocorreu.

Conforme exposto na decisão recorrida, o levantamento fiscal é efetuado com base nos dados fornecidos pela Autuada por meio dos arquivos eletrônicos transmitidos à EFD e a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade, uma vez que tais registros devem refletir os dados presentes nos documentos fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias. Em caso de irregularidades, elas devem ser corrigidas antes da ação fiscal, não revelando-se nem mesmo razoável a concessão de prazo para a retificação da EFD nesse momento do processo.

Não há como negar que também enfraquece o argumento da Recorrente o fato de a autuação se referir ao período de 2017 a 2020 e de a Autuada, apenas com a lavratura do Auto de Infração, o que ocorreu em fevereiro de 2021, ter identificado que as informações transmitidas através do SPED Fiscal continham inconsistências.

A Recorrente, inclusive, no seu Recurso Voluntário, requer a concessão do prazo de 20 dias para que seja apresentado o protocolo de juntada do SPED Fiscal do período de 01/01/2016 a 31/12/2021 a fim de ratificar os argumentos sucitados. Contudo, essa retificação poderia muito bem, dado o longo período envolvido, ter sido feita antes de o procedimento fiscal ter sido instaurado. Ademais, entendo que, ainda que o SPED Fiscal fosse retificado nesse momento, isso não retiraria o ônus da Recorrente de apresentar a documentação comprobatória que demonstra as

irregularidades e ampara as retificações feitas, documentação essa que, se existente, deveria ter sido acostada aos autos com o objetivo de respaldar as suas alegações, o que, conforme já exposto, não foi feito.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo o montante da infração 01 para R\$ 2.127.467,82.

VOTO VENCEDOR (Exercícios anteriores à 2019)

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão da i. Relatora, que proveu parcialmente o Recurso Voluntário e julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir do sujeito passivo, ora recorrente, o imposto no valor histórico de R\$ 3.272.932,73, acrescido da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de combustíveis, 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, nos exercícios de 2017 a 2020.

Em síntese, a fundamentação do voto condutor para a **desoneração parcial** é de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que versa sobre variação volumétrica dos combustíveis em razão de temperatura, possa surtir efeitos sobre fatos pretéritos, já que não vigente à época dos fatos.

Sobre tal premissa, **em que pese falsa**, já que não se trata de exigência do imposto sobre a variação volumétrica decorrente da temperatura, mas das quantidades em estoque além desta dilatação, o que já fragiliza o voto, mesmo assim, tal fundamentação - de não surtir efeitos sobre fatos pretéritos - vai de encontro à resposta da PGE à diligência solicitada pela 2ª CJF, às fls. 210 e 211 do PAF tombado sob nº 269138.0114/19-7, que através do **Parecer Jurídico PGE nº 2021074132-0**, às fls. 216 a 224 v daquele PAF, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, com anuêncio do Procurador Chefe PGE/PROFIS, consigna que se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, consoante excertos a seguir:

- Desconformidade da ação fiscal para com os dispositivos da Portaria nº 445/98 e ilegalidade da Portaria nº 159/19, opinou que a infração, objeto do lançamento, não se trata, em hipótese alguma, duma presunção, pois o que existe é um fato conhecido, declarado pelo próprio contribuinte na sua Escrituração Fiscal Digital (Registro 1300), que aponta para combustíveis no estoque sem qualquer registro documental.
- Alegação de que a Portaria trouxe um novo fato gerador diário é no mínimo curiosa, pois as ocorrências dos fatos geradores do ICMS podem ser diários, em minutos e até em segundos, bastando que o fato juridicizado ocorra no mundo real, inexistindo qualquer limitação temporal para sua ocorrência.
- Possibilidade de retroação das Portarias nº 159/19 e 001/2020, que estabeleceram índices de perdas normais a serem consideradas nos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis, opina que, por se tratar dum método de fiscalização ou uma espécie de procedimento de apuração do imposto, tem-se, por consequência, que o mesmo se trata duma norma procedural ou adjetiva, sendo aplicável o quanto disposto no art. 144, § 1º do CTN, do que cita vasta jurisprudência. Acresce, ainda, que a retroação da norma se impõe tendo em vista que as novas orientações internas são benéficas ao contribuinte, na medida que possibilitam aceitação de perdas nas operações comerciais do contribuinte (art. 106, II do CTN).

Por fim, a PGE concluiu que não se trata de consideração de variação volumétrica como fato gerador, mas combustíveis informados na EFD que excederam ao fenômeno físico da variação volumétrica, sem qualquer lastro documental, **o que vem corroborar ser falsa a premissa que se lastreia o voto condutor**.

Válido salientar que a exação está embasada em demonstrativos, cujos dados foram obtidos da própria Escrituração Fiscal Digital (EFD), Registros 1310, 1320 e 1300, enviada pelo contribuinte à

SEFAZ/BA, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), 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 (Convênio ICMS 143/06), **logo, única escrita válida e de exclusiva responsabilidade do contribuinte**, conforme art. 215 do RICMS, não devendo ser afrontada por escrituração paralela de livro físico com dados diversos e sem valor legal.

No caso presente, trata-se de levantamento quantitativo do estoque a partir do Estoque Inicial (EI) mais Compras (C) e menos Saídas com Notas Fiscais (S c/ NF), que deverá ser igual a Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ EI + C – Sc/NF = EF”.

Esta quantidade remanescente (EF) será confrontada com a quantidade física apurada no final do período pelo contribuinte de referência (escriturada no Registro de Inventário/LMC) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado ou no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) no final do dia, conclui-se que faltam quantidades físicas e **que houve saídas sem notas fiscais**, e se
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário ou no LMC, no final do período, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, consequentemente, **entradas deste produto sem notas fiscais**.

Portanto, **tais conclusões são óbvias, exatas e científicas**, pois, se de certa quantidade **disponíveis** se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

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 insito no Ajuste SINIEF 1/92, pelo qual, por produto, se apura: **ESTOQUE DE ABERTURA + VOLUME RECEBIDO NO DIA - VOLUME VENDIDO NO DIA = 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, não podendo, neste momento, se atribuir à justificativa de “erro” ou “falhas técnicas e humanas”, por falta de qualquer meio de comprovação do quanto medido e **apurado à época**.

Esclareça-se, ainda, que por se tratar de levantamentos diários a partir do estoque físico de abertura declarado pelo próprio contribuinte no início de cada dia, como também de mercadorias com **fase de tributação encerrada**, há de convir que no dia que se constatam “**perdas**” (em índice superior ao admitido pela ANP) não acarreta exigência do ICMS e **muito menos compensação com supostos “ganhos”** do dia posterior, pois, **repita-se, tratam-se de levantamentos independentes, realizados diariamente, a partir do inofismável estoque físico de abertura apurado pelo próprio contribuinte**, o qual é acrescido do volume recebido

no dia, menos o volume vendido no dia, que é igual ao estoque escritural, o qual é confrontado com o estoque *físico* de fechamento, **a cada dia**.

Ademais, o contribuinte sequer prova existência de escrituração de nota fiscal de aquisição de combustíveis em datas equivocadas, de modo a justificar sobras apuradas acima do limite legal.

Logo, no caso presente, exige ao recorrente o imposto devido pelo fornecedor, na condição de responsável solidário, e por antecipação tributária, de sua própria responsabilidade, objeto 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, 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), objeto de 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.

Contudo, no caso em análise, não exige ICMS por presunção e muito menos por presunção legal de saídas anteriores, até porque tal presunção só é válida às atividades comerciais que comercializem mercadorias tributadas pelo regime normal do imposto, o que **não** é caso do contribuinte varejista de combustíveis, razão de se exigir apenas o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária, sendo, portanto, descabida e impertinente qualquer alegação sobre presunção, por não se aplicar ao caso em análise, como bem consignado no aludido Parecer da PGE nº 2021074132-0.

Por fim, como bem consignado no voto condutor, significativo ressaltar que o recorrente não comprova a alegada existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, repita, se lastreia em documentos fiscais e aferição física diária dos estoques, constatação fática e pretérita de impossível verificação, sob sua exclusiva e inteira responsabilidade, cujos dados foram pelo contribuinte enviados à SEFAZ via SPED/EFD.

Diante de tais considerações, vislumbro que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida, visto que a acusação fiscal não trata de presunção legal e **nem de variação volumétrica**, as quais não condizem com a matéria sob análise.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269138.0040/21-5, lavrado contra **POSTOS RENASCER LTDA.**, devendo ser intimado a recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.272.932,73**, acrescido da multa de 100% com previsão no Art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS