

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0137/20-0  
**RECORRENTE** - ARRUDA COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0089-05/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20.08.2024

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0192-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SOBRAS DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORTARIA 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. Dentro da dialética processual de apreciação dos argumentos da empresa e contra-argumentos do fisco, não se desincumbiu a primeira de desmontar a postulação estatal, segundo a técnica de aferição dos estoques diários desenvolvida, inclusive porque o contribuinte contou com tempo suficiente no processo para comprovar eventuais inconsistências detectadas no procedimento fiscal. Irregularidades 01 e 02 mantidas, mas com redução da penalidade proposta para a última infração citada, de 100% para 60%. 2. MULTAS. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS REGISTROS DE ENTRADAS. Infrações 03 a 05. Exigência não contou com resistência empresarial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo autuado em razão da decisão contida no Acórdão 5ª JJF nº 0089-05/23-VD, relativo ao Auto de Infração em tela, lavrado em 21/07/2020, refere-se à exigência de R\$ 165.661,31, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.07.01** – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

**Enquadramento legal:** art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98. Multa 100% prevista no art. 42, inciso III, “d” da Lei nº 7.014/96.

**Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2016 a dezembro de 2019.**

**Cifra de R\$ 75.884,35.**

**Infração 02 – 04.07.02** – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação, decorrente da omissão dos registros de entradas de produtos sujeitos ao regime da 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, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, “b”, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98.

**Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2016 a dezembro de 2019.**

**Cifra de R\$ 14.355,44.**

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 07/06/2023 e julgou o Auto de Infração

Procedente em Parte por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### **VOTO**

*Compete trazer à baila uma questão temporal merecedora de análise. É que esta Junta fez retornar os autos para a unidade fazendária intimar o autuado no intuito de, em trinta dias, ofertar novas manifestações defensivas, conforme despacho de fls. 112 e 113. O elastério já seria desnecessário porque em 26.9.2022 – protocolo à fl. 105 - a impugnante formalizou petição declarando o seguinte: “Em análise à diligência fiscal, a empresa, ora Autuada, ratifica que todos os documentos comprobatórios já foram apresentados em seus anexos I ao IV, da defesa inicial, através dos quais demonstrou que as infrações 1 e 2 do Auto de Infração não refletem a realidade dos fatos em apuração e que as infrações 3, 4 e 5 não foram intencionais...” Logo, o contraditório empresarial já teria sido efetivado.*

*Mesmo após a iniciativa do contribuinte, este Colegiado resolveu ampliar o prazo de manifestação empresarial para mais trinta dias, de forma que o órgão de preparo acabou intimando o sujeito passivo para em quinze dias firmar pronunciamento (intimação via DT-e, ciência em 13.3.2023 – fl. 116), dilatando-o por igual período (intimação via DT-e, ciência em 03.4.2023 – fl. 123). Assim, do ponto de vista temporal, apesar de já ter se manifestado reiterativamente nos autos, o contribuinte dispôs dos trinta dias para exercer amplamente o seu direito de defesa, preferindo silenciar-se dentro deste trintídio.*

*Dito isso, é de realçar que o Auto de Infração preenche formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT - Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.*

*Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.*

*Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*Não obstante a explícita referência já feita no relatório e para espancar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, indefere-se qualquer pedido de diligência e/ou perícia fiscal, considerando já existir nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão.*

*Consigne-se que as infrações 03, 04 e 05 não tiveram enfrentamento empresarial. Pelo contrário, o sujeito passivo reconheceu ter cometido os erros, isto é, a omissão de registros de documentos fiscais no controle de entradas. Nesta toada, à vista dos demonstrativos fiscais, a falta de escrituração neste particular redundava em descumprimento de obrigação tributária acessória, que se converte na obrigação principal de pagar penalidade pecuniária. Irregularidades procedentes.*

*As infrações 01 e 02 decorreram de aferições feitas pelo próprio posto revendedor, efetuando-se os apontamentos nos controles de estoques, conforme dados extraídos dos Regs. 1300, 1310 e 1320 e do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Apenas competiu à auditoria constatar que em determinados dias houve ganhos sem cobertura documental acima dos limites estabelecidos pelo Estado a título de variação volumétrica, aliás três vezes superiores aos índices fixados pela ANP. Depois bastou ao fisco quantificar o ICMS devido por responsabilidade própria e por responsabilidade solidária, separando os valores em irregularidades distintas. O procedimento seguiu as normas previstas na Port. 445/98.*

*Sem embargo do debate que possa avultar na questão de saber se a alteração normativa na mencionada Portaria, implantada a partir de outubro de 2019, tem natureza material ou procedimental, retroagindo ou não a sua aplicabilidade para fatos geradores anteriores à sua publicação, fato é que, chamada a se manifestar, a d. PGE escolheu a segunda solução, porquanto foi instalada apenas uma nova técnica de auditoria, com efeitos retroativos, nos moldes do art. 144, § 1º do CTN.*

*Por guardarem estreita relação, ambas as irregularidades serão examinadas em conjunto.*

*Um dos argumentos empresariais de mérito foi na linha de que no levantamento estatal não foram consideradas notas fiscais de aquisição de combustíveis, o que teria comprometido o crédito tributário. A réplica fazendária negou peremptoriamente esta omissão, garantindo que todas as entradas foram levadas em conta nas planilhas fiscais. Caberia ao sujeito passivo apontar quais documentos fiscais não fizeram parte das planilhas. Isto não sendo feito, o contraponto fica preso no terreno das alegações, sem exibição das provas correspondentes.*

*O outro argumento sustentou que a auditoria não efetuou as compensações dos ganhos num dia com as perdas ocorridas em outros. Salvo uma coincidência ou uma aproximação bem grande de quantidades e/ou datas entre um evento e outro, não é possível fazer tais compensações, com balanço feito no final do exercício. Isto porque o*

*revendedor de combustíveis é obrigado a fazer controles diários de estoques, até para segurança própria. Os eventos de ganhos e perdas em regra não se comunicam, pois, a causa de um pode não ser a causa do outro. As diferenças sem cobertura documental foram lançadas na escrita pelo próprio contribuinte e só podem ser relevadas se houver a apresentação de contundente demonstração em contrário.*

*Os Anexos I a IV produzidos pela impugnante retratam apenas este balanceamento entre perdas e ganhos, exercício a exercício, combustível a combustível. Mas tais compensações, como dito, são inadmitidas porque os eventos são distintos e o controle de estoques é diário. As compensações ali intentadas não encontraram similaridade quantitativa e cronológica suficiente para um evento anular o outro.*

*Não obstante, a multa proposta para a infração 02 deve ser reduzida. Isto porque o enquadramento correto aponta para o percentual de 60%, conforme entendimento já pacificado neste Conselho.*

*Infração 01 totalmente procedente e infração 02 procedente em parte, em face da diminuição da penalidade pecuniária.*

*Isto posto, é o Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE.*

Inconformado com a decisão, 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.

Aduz que as Infrações 01 e 02 apontadas pelo fisco e objeto da decisão ora combatida, se referem à supostas entradas de mercadorias (combustíveis) desacompanhadas de documentos fiscais e apuradas através de ganho de volumetria calculado presuntivamente com base em índices estabelecidos pela ANP – Agência Nacional de Petróleo.

Afirma que a produção dos combustíveis derivados do petróleo, tem como fator imprescindível a ação temperatura sobre a matéria bruta, processo esse conhecido como craqueamento ou pirólise, que promove a quebra das moléculas e produz a sua dilatação volumétrica a partir do aumento da temperatura.

E complementa que “esse processo da ação do calor, ocorre em todas as etapas da indústria petrolífera, desde a entrada do óleo bruto, até a obtenção dos produtos finais (gasolina, querosene, óleo diesel etc.) e ocorre através do aquecimento na denominada “torre de refino”, onde o calor provindo da base, promove a expansão das moléculas e a mobilidade de tais no sentido ascendente, onde o choque térmico ocorrido ao colidirem com as áreas de menor temperatura, porquanto mais distantes da base que se encontra mais próxima da fonte de calor, se liquefazem nas “bandejas” superpostas, proporcionando a obtenção dos diversos produtos, como por exemplo os retro citados, considerando-se que as moléculas mais leves, atingem bandejas mais elevadas e resultam em produtos mais nobres e mais voláteis.

Informa que, o segmento da distribuição e revenda de combustíveis vem enfrentando sérias demandas com os fiscos dos Estados, sobretudo no Norte, Nordeste e Centro-Oeste, regiões que apresentam temperaturas mais elevadas, decorrentes da insistência dos fiscos desses entes federados, em apenar os administrados que operam no setor de distribuição de combustíveis com a imposição de autuações fiscais do ICMS, por conta de variações volumétricas, causadas pela ação da temperatura.

Sustenta a tese que as características próprias dos produtos (combustíveis) e as suas sensibilidades ao agente temperatura, haverão de provocar alterações para mais ou para menos nos seus volumes. Afirma que: “as duas situações distintas podem ocorrer, quais sejam:

*1) a dilatação das moléculas por conta da elevação da temperatura provoca um aumento no volume do produto; ou*

*2) a contração das moléculas, provoca uma perda do volume em virtude da menor temperatura.”*

Assevera que o ajuste de inventário dos estoques de combustíveis nos revendedores, tem sido objeto de reiteradas autuações fiscais, por considerarem os fiscos, que o volume excedente apurado, representaria entradas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, gravando assim tributariamente o ICMS normal e o antecipado, incidentes.

Reforça a tese que o ganho quantitativo foi decorrente de um fenômeno físico já esperado, dadas



as características do produto e influência do meio ambiente, tal fato não configura hipótese de incidência do ICMS, porquanto não haveria elementos que ensejassem o surgimento do fato gerador e autorizasse a cobrança do tributo, conforme restará ao final demonstrado.

Faz referência a Lei Complementar nº 87/1996, cujo artigo 2º, I define o fato gerador do ICMS.

Concluí que é impropria a cobrança do ICMS por solidariedade (Normal) e em decorrência do ICMS ST, incidentes sobre supostas omissões de entradas de combustíveis.

## VOTO

O presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário de valor de exigência de R\$ 165.661,31.

A exigência fiscal se deu, porque o autuado não comprovou a origem dos litros de combustíveis inseridos em seus estoques e que atribuiu a variação volumétrica acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos *de dezembro de 2016 a dezembro de 2019*, apresentado em seu registro 1300 da EFD.

O Recorrente defende a tese de que o ganho quantitativo foi decorrente de um fenômeno físico já esperado, dadas as características do produto e influência do meio ambiente, tal fato não configura hipótese de incidência do ICMS, porquanto não haveria elementos que ensejassem o surgimento do fato gerador e autorizasse a cobrança do tributo, conforme restará ao final demonstrado. Faz referência a Lei Complementar nº 87/1996, cujo artigo 2º, I define o fato gerador do ICMS.

Afirma, no recurso que a natureza dos produtos atrai para si variações volumétricas decorrentes da ação da temperatura que age diretamente sobre as suas moléculas, contraindo-as ou dilatando-as a depender da magnitude atingida, maior temperatura, aumento da volumetria; menor temperatura, diminuição da volumetria.

Explica que, o Ministério da Fazenda estabeleceu, através da Portaria nº 18/1993, que a venda de combustível promovida pelas refinarias de petróleo teria que ocorrer à temperatura de 20º Celsius, enquanto a armazenagem e posterior revenda pelas distribuidoras de combustíveis deve ser realizada à temperatura ambiente, com isso forçoso o ajuste nas quantidades.

De logo registro que duas infrações serão analisadas em conjunto em razão da matéria tratada por ambas serem de estreita relação.

A Portaria nº 159/19 que altera a Portaria nº 445/98, não teve o condão de inovar a ordem jurídica, nem passou a prever fato gerador, pois não pode fazê-lo. Registro que na verdade favoreceu o Sujeito Passivo, orientando no sentido de não ser efetuado o lançamento na hipótese de a diferença apurada se apresentar inferior ao limite lá previsto. Nesse sentido, aplicar-se o dispositivo contestado no levantamento fiscal atinente a fatos geradores surgidos no passado, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte, inexistindo, portanto, óbice ao seu manejo.

Não há irretroatividade da Portaria nº 159/19, porque embora o levantamento fiscal tenha se respaldado em procedimento disciplinado na Portaria nº 445/98, a constatação de omissão de entradas foi apurada, simplesmente, a partir do registro excedente de variação volumétrica, conforme prevê o art. 10, parágrafo único do diploma normativo citado, conforme abaixo.

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*...*

*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). (grifos acrescidos)”*

Portanto, ressalto que não há irretroatividade da norma disposta na Portaria nº 159/19, já que representa, nada mais nada menos, que um procedimento contábil elementar de controle de estoques, cuja expressividade aritmética fala por si só.

Lembre-se, aliás, que a decisão de STJ (Resp nº 1.884.431-PB) somente afastou a cobrança de imposto sobre o montante da variação volumétrica, mas jamais sobre a parcela que excede a esse ganho, que é exatamente o que está sendo cobrado no presente processo.

Por todo o exposto, entendo adequada a metodologia adotada pelo preposto fiscal, não havendo qualquer reparo a ser feito.

O recorrente sustentou que a auditoria não efetuou as compensações dos ganhos num dia com as perdas ocorridas em outros. Ocorre que, não é possível fazer tais compensações, com balanço feito no final do exercício, uma vez que na qualidade de revendedor de combustíveis fica obrigado a fazer controles diários de estoques, até para segurança própria. Os eventos de ganhos e perdas em regra não se comunicam, pois, a causa de um pode não ser a causa do outro. As diferenças sem cobertura documental foram lançadas na escrita pelo próprio contribuinte e só podem ser relevadas se houver a apresentação de contundente demonstração em contrário.

Os Anexos I a IV produzidos pela Recorrente trazem somente o balanceamento entre perdas e ganhos, exercício a exercício, combustível a combustível. Contudo, tais compensações, não são admitidas por se tratar de que fatos distintos, o controle de estoques é diário. As compensações ali intentadas não encontraram similaridade quantitativa e cronológica suficiente para um evento anular o outro.

E, como se trata de omissão de receitas apuradas pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

De acordo com 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.

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

O Recorrente aduz no recurso, o que seria outra impropriedade da forma como apurado o imposto, o fato de a fiscalização ter realizado o levantamento diário das omissões. Entende não ser possível a apuração diária do ICMS como realizado pelo Autuante.

As infrações foram baseadas nos registros nos controles de estoques, dos Regs. 1300, 1310 e 1320 e do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, o Fiscal apenas constatou que em determinados dias houve ganhos superiores aos índices fixados pela NA, ou seja, acima dos limites estabelecidos pelo Estado a título de variação volumétrica.

Em seguida, foi quantificado pela Fiscalização o ICMS devido por responsabilidade própria e por responsabilidade solidária, separando os valores em irregularidades distintas.

Como já dito, o levantamento fiscal foi realizado diariamente, porque é dessa forma que os postos revendedores de combustíveis, como é o caso do defendente, registram no LMC suas

operações. No entanto, os lançamentos das ocorrências se deram no último dia do exercício, em consonância com o § 2º, do art. 39 do RPAF/99.

O Recorrente não trouxe provas da inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Contudo, nos autos não há elementos probatórios que tragam suporte fáticos e jurídicos para tal sustentar a tese da Recorrente, veja-se que pela atividade exercida da Recorrente, posto revendedor de combustíveis, os seus estoques devem ser inventariados no início e no final do dia (após o encerramento das vendas), de forma diária.

Pela atividade da recorrente (postos revendedores) devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluindo na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300.

Ressalto que deve ser observada as variações volumétricas. E no LMC existe um campo próprio para registrar o registro as 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.

As informações que foram veiculadas no seu livro Fiscal LMC, cujo afastamento não depende de pura e simples retificação do registro, mas de prova efetiva de que o seu conteúdo não corresponde à realidade da movimentação econômica da empresa, ônus processual do qual a empresa Recorrente ainda não se desincumbiu.

Destaco que no item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Portaria DNC 26/92, estabelece que 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.

Essas diferenças são anotadas na EFD, 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.

No caso posto, não se aplicou presunção, como defende o Recorrente, pois trata-se de omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei nº 7.014/96.

Então, é certo que a responsabilidade tributária em debate, não vem de uma “presunção”, e sim das regras do art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98. E registro que, esse CONSEF não tem competência para a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do que determina o inciso III, do art. 167 do RPAF/99.

O registro diário dos estoques é uma especificidade da atividade econômica desenvolvida pela empresa Recorrente, a qual atua como posto revendedor varejista de combustíveis, estabelecimento que se encontra obrigado a inventariar diariamente os estoques, no seu livro de Movimentação de Combustíveis, conforme exige a Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992, cuja ementa reproduzo abaixo.

*“Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo*

*Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda (grifo acrescido) de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”*

Por força da inclusão de tal registro na EFD da empresa, a fiscalização pode apurar as entradas de mercadorias sem comprovação de sua origem, apuradas a partir do registro de variações volumétricas em desconformidade com as características das mercadorias comercializadas pela empresa. Não se trata, assim, de movimentação de estoques com base na equação tradicional

( $E_f + C - S = E_f$ ), mas com base nos ajustes a ganho, sem explicação plausível na expansão volumétrica dos combustíveis líquidos.

A despeito da metodologia abreviada, o uso da equação de estoques tradicional revelaria o mesmo resultado. De fato, bastaria somar-se o estoque do dia anterior com as compras de combustíveis (registradas mediante NF) e deduzirem-se as saídas de combustíveis no dia, comparando-se, ao final, o estoque apurado com aquele efetivamente medido. É evidente que seria necessário deduzir, da diferença apurada, um ganho por expansão volumétrica do combustível líquido, na ordem de 1,8387% sobre o volume disponível. Sobre o montante que sobejasse desse cálculo, deveria ser calculado o imposto devido por solidariedade, já que tal número seria representativo de um ingresso de combustíveis sem documentação fiscal respectiva, número que poderia, inclusive, ser superior àquele apurado pela fiscalização, porque acabaria por refletir outras omissões distintas daquela relativa à variação volumétrica.

Observe que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF. Tal cálculo está de acordo com o a Portaria nº 445/98 (art. 10, item 1, “b” da Portaria nº 445/98).

Assim, não resta dúvida de que o procedimento fiscalizatório se fundamenta nas normas previstas na Portaria nº 445/98.

Sem embargo do debate que possa avultar na questão de saber se a alteração normativa na mencionada Portaria, implantada a partir de outubro de 2019, tem natureza material ou procedimental, retroagindo ou não a sua aplicabilidade para fatos geradores anteriores à sua publicação, fato é que, chamada a se manifestar, a d. PGE escolheu a segunda solução, porquanto foi instalada apenas uma nova técnica de auditoria, com efeitos retroativos, nos moldes do art. 144, § 1º do CTN.

Dito isto, deve ser mantida a decisão de piso, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0137/20-0**, lavrado contra a **ARRUDA COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 90.239,79**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 75.884,35 e de 60% sobre R\$ 14.355,44, previstas no art. 42, incisos III, “d” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas no valor de **R\$ 75.421,52**, previstas no inciso IX do dispositivo acima citado, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS