

A. I. Nº - 269138.0068/20-9  
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS NEVES LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.04.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0032-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da SEFAZ-Ba nº 445/1998. Argumentações defensivas incapazes de elidir as imputações fiscais. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça defensiva. Indeferido o pedido de conversão do feito em diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 13/02/2020, para exigir ICMS no valor principal de **R\$ 113.781,81**, composto de uma única imputação fiscal a seguir descrita:

**Infração 01 (04.07.01):** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documento fiscal e, conseqüentemente, 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. O valor exigido foi acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96. Ocorrência verificada nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

A exigência fiscal relativa à omissão de entradas de combustível está fundamentada nas disposições do art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 6º, inc. IV e art. 23-A, inc. II, da Lei nº 7.014/96; e, no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/1998, acrescentado pela Portaria nº 159/2019.

Omissões apuradas para os produtos: **Gasolina C Comum; Gasolina C Aditivada; Etanol Hidratado Comum; Óleo Diesel B S500 Comum; Óleo Diesel B S10 - Comum.**

**Documentos que compõem a autuação:** Termo de Início da Ação Fiscal; Demonstrativos de Apuração do imposto por produto – Infração 01 - (Gasolina C Comum; Gasolina C Aditivada; Etanol Hidratado Comum; Óleo Diesel B S500 Comum; Óleo Diesel B S10 - Comum) – Demonstrativo da Omissão de Entradas de Combustíveis, custo médio unitário e inventário.

**Documentos apensados entre as fls. 03verso a 11verso dos autos.**

Contribuinte notificado do Auto de Infração através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), ingressa com defesa administrativa, através da petição inserida nos autos entre as fls. 16 a 20, subscrita por seu sócio administrador, datada de 27 de abril de 2020.

Argumentou, de início que o posto foi fiscalizado exclusivamente de forma eletrônica.

Suscitou a nulidade do lançamento, vez que procedeu ao encaminhamento das informações fiscais através do sistema eletrônico (SPED FISCAL), que apresenta inconsistências que podem gerar erros. Por isso mantém além das informações transmitidas pela via eletrônica, o livro Movimentação de Combustíveis (LMC) físico, na forma escritural, fazendo lançamentos dia a dia, produto a produto. Afirmou que o LMC é que melhor representa a realidade da movimentação física dos estoques do posto autuado.

Na sequência declarou que os postos revendedores de combustíveis nem sempre dispõem de equipamentos de medição para apurar a movimentação dos produtos, se valendo de medições manuais, com a utilização de régua e tabelas de conversão que geram pequenas inconsistências.

Afirmou que os pequenos erros em um dia são corrigidos no dia seguinte, sempre se fazendo um cotejo entre as perdas e os ganhos. Acrescentou que podem ocorrer também mudanças no sistema eletrônico utilizado pelo posto, fato ocorrido no período fiscalizado, não se podendo tomar tais situações como irregularidades passíveis de autuação, razão pela qual deveria ter sido usado como referência o LMC físico, cuja escrituração está correta.

Alegou cerceamento ao seu direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, pois não houve possibilidade de manifestação do sujeito passivo no curso das apurações fiscais. Os resultados foram apresentados somente após a conclusão dos trabalhos, quando da lavratura do Auto de Infração, tomando por base um sistema denominado LMC/Registro 1300 da EFD.

Através desse sistema a Auditoria da SEFAZ-Ba leva em consideração tão somente os supostos ganhos e despreza inteiramente as perdas. Com o desprezo das perdas escrituradas no LMC físico e também informados nos arquivos eletrônicos apuram-se ganhos que a defesa denominou de fictícios, fazendo incidir sobre os mesmos, ICMS de forma indevida, configurando inclusive “bitributação”, vez que o tributo incidente sobre combustíveis é recolhido de forma antecipada através do regime de substituição tributária, não havendo razão a justificar entrada dos produtos desacompanhada de notas fiscais.

Reiterou, na sequência, que os levantamentos elaborados na ação fiscal no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP e registrada no LMC, em confronto com o registro 1300 da EFD, demonstram as falhas do sistema, razão pela qual voltou a pedir que seja decretada a nulidade de todo o procedimento que gerou o Auto de Infração ora contestado.

Ao ingressar nas razões de mérito, a defesa ressaltou mais uma vez a existência de erros na apuração da Auditoria, ao considerar os ganhos em volume de combustíveis, em determinados dias, de forma salteada.

A título de exemplo a impugnante fez referência à operação ocorrida no dia 16/07/2015, onde foi apontado pelo fisco um ganho de 4.806,00 litros. Discorreu que nesse dia, o estoque de fechamento foi 6.648,00 litros e no dia seguinte, com o mesmo estoque de abertura houve o recebimento de 5 mil litros, através da NF 00404457. Já o estoque de fechamento foi de 8.135,96 litros, com perda de 193,96 litros, considerando que as vendas do dia totalizaram 3.232,04 litros, sendo apurado o estoque inicial no dia 17/07/2015 de 8.122 litros. Para a defesa não existiu no período descrito qualquer ganho. Disse que discrepâncias da mesma natureza das acima descritas ocorreram em todos os dias abrangidos pelo levantamento fiscal.

Para fins de evidenciar o acerto de suas alegações o contribuinte declarou ter trazidos ao PAF demonstrativo de todos os combustíveis comercializados e dos correspondentes LMC físicos.

Ainda a título exemplificativo e visando evidenciar o erro do sistema utilizado pela fiscalização, a defesa voltou a afirmar que não poderia a Auditoria Estadual considerar os ganhos em um determinado dia e desprezar as perdas em outros, mais um fato a evidenciar a inconsistência nos resultados apresentados no Auto de Infração. A fiscalização, no caso em exame, somente tomou os ganhos, com desprezo das perdas, gerando distorções na mensuração dos estoques fiscalizados. Afirmou que tal fato ocorreu para todos os combustíveis comercializados pelo posto consoante se pode observar nos demonstrativos acostados no processo.

Com base nos argumentos acima expostos o contribuinte entende que não há elementos suficientes a sustentar a **Infração 01**, por não ter ocorrido os “ganhos” e nem as “omissões de entradas” apontadas na peça acusatória, de forma que os demonstrativos e cópias do LMCs evidenciam a inexistência dos fatos apurados pela autoridade fiscal, que poderão ser auditados por determinação da JJF, com apoio da assessoria especializada.

Ao finalizar a inicial defensiva o contribuinte formulou os seguintes requerimentos:

- 1 – que lhe seja garantida a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, indicando desde já, a juntada posterior de documentos, e outros que se fizerem necessários, revisão da Auditoria Fiscal, tudo para que ao final seja declarada a TOTAL IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração;
- 2 – alternativamente, que a peça defensiva seja considerada, ao menos em parte, com redução substancial das multas pecuniárias, afastando-se a “bitributação” e a cobrança de penalidades sobre mercadorias não recebidas ou originárias de operações de simples remessa;
- 3 – por fim, a defesa pede que seja intimada de todos os atos do procedimento administrativo, sob pena de nulidade processual.

**Informativo Fiscal** prestado pelo autuante através da peça processual juntada ao PAF entre as fls. 24 a 45 (frente e verso)

No informativo o autuante fez considerações em torno dos princípios da ampla defesa, da legalidade e da verdade material no procedimento de lançamento fiscal, para afirmar que o equívoco do contribuinte está no argumento de que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD, ignorando que pela indivisibilidade da contabilidade não se pode utilizar uma parte da escrita para fazer prova contra outra parte da mesma.

Isso não quer dizer que a autuada não possa demonstrar a existência de registros equivocados na EFD, mas nesse caso se faz necessário a apresentação de documentos de origem externa ou interna, ou na sua falta, de elementos baseados em fatos e na prática de atos administrativos que evidenciem a incorreção dos lançamentos feitos na EFD. O ônus da prova de que a escrita está incorreta, neste contexto, é da empresa autuada.

Para a Auditoria neste processo administrativo fiscal, em resumo:

- a) Foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material;
- b) A prova dos fatos foi constituída com a própria escrita fiscal digital do contribuinte;
- c) O ônus da demonstração de que a EFD contém erros é da empresa autuada;
- d) Pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não faz prova contra a EFD;
- e) A prova dos alegados erros da EFD, de acordo com as regras contábeis deve ser feita com base na documentação existente (notas fiscais, recibos, cópias de cheques etc.).

No que se refere à aplicação retroativa do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, norma cuja redação foi dada pela Portaria 159/2019, frisou que antes dessa alteração a SEFAZ restringia seus procedimentos de levantamento quantitativo de estoques valendo-se dos registros nos Livros de Inventário do início e final do ano.

Na nova redação os inventários de combustíveis, realizados a cada dia pelos postos revendedores, passaram a ser examinados, inexistindo a restrição que limitava as apurações ao período anual. Dessa forma novos procedimentos de fiscalização foram introduzidos, ampliando os poderes de investigação do fisco, situação que está em conformidade com o art. 144, § 1º, do CTN, que garante o emprego do parágrafo único, do art. 10, da Portaria 455/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Em outro tópico a fiscalização discorreu que o percentual de 1,8387% previsto na Portaria foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e calculado com base nos índices

técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela ANP, de forma conservadora, sendo mais de três vezes o 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92. Com isso criou-se uma margem de segurança que fastia qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “fenômeno natural”. Por conseguinte, inexistia nesta situação “presunção de omissão de entradas”, vez que a norma não cria hipótese de incidência baseada em indício de que tenha ocorrido um fato, mas segundo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante ser certo no mundo fenomênico, pois, além daquele limite houve a adição de um volume sem documentação dos estoques do posto revendedor.

O autuante fez ainda considerações sobre: **a)** a regularidade do procedimento fiscal; **b)** a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito pela Auditoria que resultou na presente autuação; **c)** o inventário dos estoques e o período de realização desses inventários; **d)** o controle dos estoques de combustíveis feitos pelos postos revendedores; **e)** os possíveis erros nos controles de estoques feitos diariamente e registrados na EFD; **f)** o controle dos erros na EFD; **g)** a independência do controle de estoques feito a cada dia; **h)** os erros de medição e de anotações na EFD.

Ao abordar os erros nas anotações das datas de entradas do combustível nos tanques do posto revendedor, descritos na peça defensiva, o autuante declarou que um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores é o despejo de combustível nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou a anotação se dar em data diferente da efetiva entrada.

Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Porém, a prova desses erros deve ser feita nos termos do art. 373, II, do CPC, que estabelece que o “ônus da prova incumbe ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”

Por sua vez é obrigação do empresário manter seus livros sem erros, pois esses documentos fazem prova contra ele mesmo.

No caso concreto, nenhuma das alegações defensivas de “registros efetuados de forma equivocada”, “erros escriturais” ou “erros de sistema” foi devidamente provada. Os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes, não se podendo tomar dois ou mais dias em conjunto para demonstrar que os ganhos se cancelam com as perdas.

Também, segundo a Auditoria, não podem ser usados levantamentos de dois dias seguidos para provar que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque, considerando que a nota fiscal correspondente, com acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual à anotada no registro 1300 da EFD.

Assim, reiterou o autuante, pelo princípio da indivisibilidade da contabilidade, que o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Ao finalizar a peça informativa ratificou integralmente todos os termos da autuação.

Distribuído o PAF para a 5ª JF foi mesmo convertido em diligência, na pauta do dia 28/09/2021, ocasião em que o colegiado deliberou pelo envio do processo à INFAZ de origem para que fossem adotadas algumas medidas saneadoras do feito, a cargo do autuante. Reproduzimos abaixo as ações dirigidas à Auditoria:

*1 - Aborde as questões suscitadas pelo contribuinte de forma mais objetiva e explicativa. A título de exemplo, entre outros que deverão ser enfrentados na diligência, cito a operação com o combustível Gasolina tipo C, produto que na apuração da Auditoria apresentou ganhos, por variação volumétrica, sem a devida cobertura documental, de 4.806,04 litros, no*



*dia 16 de julho de 2015, cujos números foram contestados pela impugnante através das informações prestadas à fl. 18 dos autos, onde foram mencionadas as notas fiscais de entrada que deram suporte aos volumes comercializados e correspondentes registros no LMC;*

*2 – Na situação acima descrita e outras assemelhadas intimar o contribuinte a apresentar as notas fiscais visando identificar quanto se processou de aquisições dos produtos objeto do levantamento fiscal e os correspondentes registros na escrita fiscal, inclusive o LMC físico, e se as mesmas elidem a acusação naquelas datas.*

*3 - Anexar ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) e demais registros enviados pelo contribuinte e utilizados pelo autuante na presente fiscalização;*

*4 - A defesa deverá ser devidamente notificada pela repartição fiscal de origem do PAF (SAT/COPEC) para que, no prazo de 60 (sessenta) dias possa se manifestar acerca dos novos documentos e informações prestadas pela fiscalização;*

*5 - Caso haja manifestação do contribuinte, retornar o PAF para que o autuante preste nova informação fiscal abordando todos os fatos apresentados na nova peça defensiva, de acordo com o rito previsto no art. 127, § 6º, do RPAF/99.*

O autuante, através do expediente juntado ao processo, à fl. 61 dos autos, prestou nova Informação Fiscal visando esclarecer todos os pontos impugnados pelo contribuinte acerca dos procedimentos adotados na ação fiscal.

No tocante às provas que serviram de sustentação à cobrança, apresentou nova planilha discriminativa da apuração do tributo, encartada na mídia digital (fl. doc. 63), denominada “RES\_NFE\_Entradas x ResEnt1300”, onde listou o resumo diário, por combustível, das notas fiscais (NF-e) de entradas, lado a lado, com as entradas anotadas no registro 1300 da EFD, para fins de evidenciar os documentos fiscais de aquisição de combustíveis emitidos para a empresa autuada que compuseram a planilha que sustenta a acusação fiscal resultante do roteiro de auditoria de estoques.

O contribuinte foi intimado do resultado da diligência por meio dos Correios, com a determinação de entrega do inteiro teor das peças que integraram a revisão fiscal, ocasião em que foi reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Através da petição juntada aos autos, entre as fls. 72/73, protocolada em 15/07/2022, o sujeito passivo expôs o que segue:

1 – que não teve acesso às informações geradas na revisão fiscal, sendo-lhe entregue uma cópia em formato eletrônico sem quaisquer dados gravados na mídia física (totalmente em branco);

2 – para que não fique caracterizado o cerceamento ao direito de defesa e a consequente nulidade do processo pede que o equívoco do órgão de preparo da INFAZ de origem do PAF seja corrigido.

Em nova intervenção nos autos, através do expediente datado de 28/09/2022, o autuante recomenda ao setor de preparo que proceda a nova intimação do sujeito passivo, com a entrega das informações determinadas pelo CONSEF.

Contribuinte mais uma vez intimado, por meio dos Correios, com aviso de recebimento (AR). Efetuado nesse procedimento a entrega do CD (mídia digital), em 06/10/2022, contendo todos os papéis de trabalho gerados na ação fiscal e reabertura, mais uma vez, do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Expirado o prazo para a Manifestação defensiva o PAF retornou ao CONSEF por meio do despacho exarado nos autos à fl. 88, datado de 14/12/2022.

Concluída a instrução do feito, esta Relatoria, através do despacho inserido à fl. 90, datado de 08/02/2022, encaminhou o PAF à Secretaria do CONSEF visando inclusão na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

## VOTO

Conforme exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão, o Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal. Refere-se a falta de recolhimento do ICMS, por solidariedade, em razão da aquisição de combustíveis por posto revendedor varejista sem a devida cobertura documental. Fatos geradores verificados nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, apurados a partir da aplicação do roteiro de Auditoria de Estoques seguindo os procedimentos previstos no art. 10, parágrafo único, da Portaria SEFAZ-Ba nº 445/1998, cujo teor abaixo transcrevemos:

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

*(...)*

*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).*

Inicialmente enfrentaremos as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação empresarial.

Rejeito a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa. O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal, conforme Termo inserido à fl. 03verso, postado via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 04/02/2020, e ciência ao sujeito passivo em 10/02/2020.

À fl. 14 consta o Termo de Ciência de lavratura do Auto de Infração/Notificação Fiscal, postado em 20/02/2020, também via DTE e ciência em 26/02/2020.

Atendidos também os demais requisitos de validade do Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF, notadamente, a correta identificação do sujeito passivo; a descrição dos fatos considerados infração, de forma clara e sucinta; indicação dos dispositivos considerados infringidos e a assinatura da autoridade fiscal responsável pelo lançamento.

Na fase procedimental do lançamento, compreendida no intervalo que vai do início da ação fiscal até a ciência do Auto de Infração, não há previsão normativa que estabeleça a obrigatoriedade do contraditório. Não acolhido o pedido defensivo de nulidade do processo sustentada por violação do princípio do contraditório na fase procedimental do lançamento.

Ainda no exame das questões preliminares, indefiro o pleito defensivo de conversão do feito em novas diligências ou para a realização de perícia fiscal. O presente PAF foi objeto de uma revisão fiscal, conforme será detalhado mais a frente neste voto, ocasião em que se determinou a reabertura do prazo de defesa, com a entrega ao contribuinte dos demonstrativos analíticos da apuração do imposto.

Ademais, a solução da controvérsia objeto desta lide fiscal não depende de prova técnica ou de conhecimentos especiais.

Passando doravante ao exame das questões de mérito, a matéria, a nosso ver, está suficientemente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Junta de Julgamento, com destaque para a providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pela fiscalização e a correspondente notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Este material é que possibilita a adequada compreensão da autuação, haja vista que este órgão de julgamento não possui acesso à escrituração fiscal dos contribuintes, salvo quando anexadas no procedimento, na forma impressa ou em mídia eletrônica. Ainda assim, esses arquivos necessitam de um mínimo tratamento prévio.

Sem a diligência, a manutenção do PAF, só encontraria fundamento em um voto de fé no trabalho do agente fiscal responsável pela lavratura, já que não era possível se encontrar no processo todas as informações necessárias para a devida compreensão do caminho percorrido pela Auditoria para identificação do que se pretendia tributar, ainda que apurado com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Como se sabe, na dialética do processo administrativo fiscal, a autoridade tributária não goza da presunção de veracidade inerente aos atos administrativos, notadamente quando se trata de fatos que dependem de prova. Nessas hipóteses, é necessário que a acusação fiscal esteja aparelhada de um mínimo conjunto probatório para lhe sustentar, não podendo se respaldar exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que a mesma soe ser factível ou razoável.

A ampla defesa e o contraditório só podem ser exercidos adequadamente quando se conhece o caminho seguido pelo acusador na construção do seu raciocínio até porque a regra é que o ônus da prova dos fatos constitutivos da exigência fiscal pertence a quem acusa. Mas, além disso, não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários.

Afinal, nem toda divergência escritural representa descumprimento das normas tributárias ou ilícito. Porém, não há razoabilidade em esperar uma defesa adequada sem antes fornecer ao acusado elementos suficientes para que compreenda a própria acusação que lhe recai, especialmente quando o caso comporta peculiaridades que o afastam das situações triviais, como será demonstrado.

Os dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) não são de fácil leitura e demandam um tratamento prévio, após a conversão em planilha, com base no manual do SPED. Somente após essas etapas é que se torna possível “enxergar” o procedimento fiscal, o que obviamente não era sequer plausível com a planilha simplificada. Assim, por mais que se soubesse que as informações utilizadas são do conhecimento do contribuinte (ou que pelo menos deveriam ser), naquelas condições a ampla defesa era claramente mutilada pela dificuldade de se compreender onde encontrá-las e como organizá-las, como primeiro passo para a apresentação de uma mínima e aceitável defesa.

Feitas essas considerações iniciais, cabe destacar também que há farta e abundante jurisprudência deste CONSEF em torno das questões aqui discutidas. Trilharemos o mesmo caminho já percorrido em outros processos de idêntica configuração.

O presente Auto de Infração não constituiu crédito tributário pela variação volumétrica dos combustíveis, é bom esclarecer logo. Os lançamentos que a ela se referiam (variação volumétrica) consideravam qualquer quantidade excedente encontrada para fins de incidência, independentemente da origem. Por exemplo, se o saldo final de um dia, obtido com base nos documentos fiscais indicava um estoque de 1.000 litros, qualquer volume a mais, eventualmente verificado pela fiscalização era objeto de autuação.

Mas, como já ratificado e pacificado pelo STJ, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, daí porque **não é permitida** a cobrança do imposto no aumento de volume pela dilatação (*REsp 1.884.431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 11/09/2020*), e tampouco é possível a repetição do indébito na perda de volume pela evaporação (*REsp 1.122.126/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 01/07/2010*).

Nada mais coerente, pois não há *circulação de mercadorias* nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos voláteis, a exemplo dos combustíveis derivados e

não derivados de petróleo, não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

A variação volumétrica nos lançamentos, como o efetivado neste PAF, apenas é considerada para fins de margem de tolerância, ou seja, somente se observa as quantidades que ultrapassam o limite atribuído pela SEFAZ como parâmetro, tomado como máximo de diferença que pode ser reconhecida como alteração natural da quantidade.

O cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo contribuinte, que possui Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustíveis (SASC), e registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em comparação ao estoque escritural, alimentado com os dados dos documentos fiscais lançados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Nesta perspectiva, o estoque de abertura, entradas, saídas e estoque final medidos devem corresponder àqueles contabilizados com base nas notas fiscais das operações realizadas, ressalvada a tolerância pertinente à variação volumétrica. Se, no final do dia, a medição informa um resultado além da presumida variação volumétrica natural, em relação ao registrado com base nos documentos fiscais de entrada e de saída, presume-se a omissão de entrada.

Dito de outro modo, desprezado o percentual de tolerância considerado pelo Estado da Bahia (1,8387%), o que lhe extrapola positivamente é o montante adotado pela SEFAZ/BA como entrada omitida, circunstância que não difere muito da opção pelo lançamento da omissão de entrada, quando também apurada ocorrência de saídas omitidas, em hipóteses como as mencionadas nos arts. 12 e seguintes da Portaria nº 445/1998.

Por este motivo é que também soa inadequado discutir nesses processos “perdas” e “ganhos”, pois o que a fiscalização acusa são indicativos de entradas e saídas não acobertadas por documentação idônea e que alcançam patamar superior ao das diferenças provocadas por causas naturais.

Logo, o parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98 estabelece um percentual máximo, da quantidade que pode ser *presumida* como variação volumétrica (1,8387%), ao mesmo tempo em que indica o volume positivo que o ultrapassa, como passível de presunção da omissão de entrada de mercadorias.

Para ilustrar, a técnica de fiscalização pode ser sintetizada na seguinte assertiva: “*considera-se omissão de entrada de combustíveis, o quantitativo diário que excede positivamente o percentual de 1,8387%, correspondente ao parâmetro máximo de variação volumétrica natural, encontrado nos registros 1300 da EFD, em confronto com o estoque apurado a partir das notas fiscais de entrada e saída registradas*”.

Em uma possível analogia com a temperatura corporal dos adultos, compreendida como normal entre 35,4°C e 37,4°C, aproximadamente, a variação volumétrica equivaleria à faixa entre 37,5° C e 38° C, a qual, embora classificada como temperatura ligeiramente aumentada (ou subfebril), não é a mesma coisa da febre, que surge somente quando se supera os 38° C.

A omissão de entradas indicada no Auto de Infração é *presumida*, quando se observa o que ultrapassa a variação volumétrica, mas não se confunde com ela. É esta a premissa do lançamento aqui discutido.

As presunções são classificadas pela doutrina tradicional em legais e humanas (*ad hominis*). As primeiras são aquelas hipóteses já previstas em norma jurídica, antes mesmo da ocorrência do fato indiciário, prescrevendo a consequência jurídica correspondente. Em contrapartida, as outras se caracterizam pela construção lógica da relação que possibilita deduzir o fato presumido.

Essa distinção é necessária porque não há dispositivo legal restringindo as hipóteses de presunção àquelas indicadas pelo § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. O que se tem ali são situações já pré-estabelecidas pelo legislador estadual, mas não excluem outras que venham a ser utilizadas no lançamento tributário, sobretudo quando não há como provar diretamente possíveis fatos geradores que podem ser identificados a partir do exame lógico de fatos indiciários.



Neste caso em particular não tenho dúvidas de que há aqui uma presunção humana, pois, o que se consideraria como “prova direta” da operação seriam as notas fiscais de aquisição dos combustíveis, devidamente escrituradas pela recorrente. Mas o que o lançamento observa é justamente o registro de entrada de certa quantidade de combustível sem a relação direta com um documento fiscal equivalente, evento que considera como “fato conhecido” para, a partir dele, construir a presunção (lógica) de que este incremento quantitativo decorre de uma operação de circulação de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal e, conseqüentemente, recolhimento do tributo devido.

As informações registradas pelo contribuinte no LMC não são de realização de uma circulação de mercadorias, mas tão somente de quantidade de combustível em seus tanques. Partindo dessa premissa é que o auditor deduz, a partir da lógica aplicada ao caso, que esse incremento quantitativo não encontra respaldo nas notas fiscais registradas, e o vincula à acusação de ocorrência do fato gerador do tributo sem o correspondente oferecimento à tributação, ou seja, nada mais é do que uma presunção.

Mas, isso não torna a autuação insubsistente. Apenas nos remete à necessária verificação do procedimento que a ampara.

A fiscalização utiliza o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA.

Trata-se, portanto, de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II do § 2º do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ocorrer mediante o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Conseqüentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de *presunção legal* dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 C.C. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito do fisco de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, por sua vez, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização para subsidiar a presunção de omissão de receitas, presumindo que estas decorrem de operações sujeitas ao tributo fiscalizado. Originalmente, é previsto pelo art. 41 da Lei Federal nº. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto nº. 9.580/2018 (atual Regulamento do Imposto de Renda), que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº. 3.000/99).

Disposições semelhantes são encontradas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, também com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Estadual nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, *caput*, respectivamente.

Em relação ao ICMS, valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, é possível encontrar eventuais diferenças positivas e/ou negativas que possibilitam presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída e, por decorrência lógica, a falta de recolhimento do imposto, em determinados casos.

A escrituração fiscal digital (EFD) é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

Além disso, devem os contribuintes registrar a ciência, confirmação ou não realização das operações com combustíveis conforme inciso I, do § 14º, do art. 89 do RICMS/BA, nos prazos ali estabelecidos, observando ainda as obrigações estabelecidas no Convênio ICMS 110/07, de acordo com o art. 289, § 6º do RICMS/BA.

É pela análise dos registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360, 1370, principalmente, que o presente lançamento é realizado, observando-se o estoque inicial, somando as entradas e subtraindo as saídas, para encontrar o saldo final ( $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$ ), para então, confrontar com aqueles obtidos a partir das somas indicadas nas notas fiscais de entrada e saídas. Havendo divergência entre esses dados, da diferença encontrada é subtraída a quantidade pertinente ao limite de tolerância a título de variação volumétrica, para encontrar o saldo sobre o qual se considera presumida a omissão de entradas e/ou saídas, conforme o caso.

Uma diferença primordial para outros lançamentos está na própria mercadoria, que costuma se sujeitar a uma alta rotatividade e possui características próprias do seu estado de comercialização (líquido), assim como também possui rotinas próprias de controle, como as necessárias medições de estoque físico de abertura e de fechamento, conforme Norma Técnica ABNT NBR 13787:2013, dada a necessidade de cautela com eventuais vazamentos, riscos de incêndio e efeitos poluidores dos combustíveis.

Logo, embora, como procedimento de auditoria, tenha a mesma lógica e finalidade, possui relevantes diferenças dos levantamentos em estoques de produtos individualizáveis, dispostos em prateleiras ou outro meio de organização. No caso de combustíveis, é necessário cuidadoso tratamento dos dados de movimentação dos diversos tipos comercializados por apenas um estabelecimento, ao longo de diversos exercícios.

E nada impede que sejam verificadas diversas entradas em um mesmo dia, por exemplo, principalmente se as saídas forem compatíveis, haja vista o interesse do revendedor em sempre repor seu estoque para atender a demanda. O que não faz sentido é um determinado contribuinte começar o dia (estoque de abertura) com 1.000 litros, receber 2.000 litros a mais (entradas) ao longo do mesmo, vender 1.500 litros (saídas) e encerrar (estoque de fechamento) com valor muito diferente de 1.500 litros ( $1.000 \text{ litros} + 2.000 \text{ litros} - 1.500 \text{ litros} = 1.500 \text{ litros}$ ). A tolerância admissível fica por conta da variação volumétrica que é de 0,6% segundo índice da ANP e de até 1,8387% para fins da fiscalização estadual, ou seja, o saldo pode variar, no máximo nesse percentual, como decorrência de fenômenos naturais.

Neste sentido, não há *necessidade* de se considerar as informações dos dias anteriores ou posteriores, a princípio, ainda que surja uma possibilidade de “compensação”, porque, a rigor, é dever do contribuinte registrar as notas fiscais das entradas em conformidade com o ingresso efetivo do produto, lançando as informações nos registros corretos da EFD. Ao deixar de praticar o ato, da forma adequada, acaba atraindo para si o ônus probatório, principalmente porque os dados tratados nesta auditoria gozam de presunção relativa de veracidade, como já indicado.

Mas o racional continua sendo aquele expresso em qualquer auditoria de estoques: o número das mercadorias ao final de cada dia deve corresponder ao resultado obtido a partir da quantidade inicial, acrescida daquelas que entraram e/ou subtraídas daquelas que saíram no dia. Qualquer diferença ao final é do interesse do próprio comerciante, dadas as inúmeras justificativas plausíveis para a divergência, notadamente por ser produto de difícil individualização (não é possível afirmar que os mesmos litros que entraram em um dia correspondem exatamente àqueles que saíram no outro dia, por exemplo, apenas a partir dos registros de quantidade).

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já

que baseada numa declaração verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as *presunções legais* estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

Os combustíveis são mercadorias sujeitas à substituição tributária desde a origem, de maneira que não há como presumir uma omissão de saída na etapa anterior, quando se fiscaliza postos revendedores. O ICMS sobre combustíveis é ainda objeto de incidência monofásica, logo, não incide por etapas como tributos sujeitos à incidência plurifásica os quais, por consequência, autorizam essa forma de presunção.

Inclusive, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, sancionada com o intuito de suprir a lacuna concernente à disposição do art. 155, § 2º, XII, *h* da CF/88, define como contribuintes do ICMS-combustível monofásico o produtor e aqueles equiparados bem como o importador, ocorrendo o fato gerador no momento da saída dos seus respectivos estabelecimentos, conforme dispositivos abaixo:

*Art. 4º São contribuintes do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.*

*Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.*

*Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:*

*I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e*

*II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação.*

Portanto, é preciso ter em conta os diversos tipos de presunções que podem ser utilizadas, como já destacado linhas acima. Aquela na qual se fundamenta o presente lançamento não decorre de norma expressa, pois trata-se de presunção humana. Logo, não está restrita aos mesmos roteiros fiscais das hipóteses elencadas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também não impede que adapte alguns dos seus elementos às suas necessidades.

Por exemplo, a presunção aqui aplicada não é compatível com o disposto no inciso II, art. 7º da Portaria nº 445/1998, se lhe for atribuída a interpretação de que apenas se refere a operações tributáveis anteriores *do próprio contribuinte fiscalizado*, não se estendendo àqueles que participaram em etapas anteriores.

Esta lógica não é possível quando a mercadoria em questão possui substituição tributária na origem, haja vista que a operação de saída do posto revendedor do combustível não é tributável, por já se encontrar com fase encerrada de tributação. Mas não inviabiliza o raciocínio manejado neste caso porque parte de um registro em documento fiscal realizado pelo próprio contribuinte dando conta que, em determinado momento, possuía mercadoria sem a correspondente documentação fiscal de entrada, para estabelecer a presunção de que foi comercializada sem o recolhimento devido.

No presente caso relacionado a levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial de mérito não merece prosperar. Mesmo após as diligências realizadas nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma



tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Por último, cabe destacar que o contribuinte foi regularmente notificado acerca do resultado da diligência encaminhada por esta 5ª JJF, com a determinação de entrega de todos os arquivos em formato eletrônico que serviram de base documental da autuação, com reabertura do prazo de defesa. Expirado o prazo para a manifestação defensiva, não foram apresentados pelo sujeito passivo, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo, com respaldo em prova documental, de informação equivocada da autuação ou que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a presunção de veracidade da escrituração realizada pelo próprio contribuinte, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

Neste particular, cito, a título de exemplo, o Acórdão JJF nº 0188-02/21-VD da 2ª JJF, que acolheu parcialmente a impugnação apresentada por outro contribuinte, reduzindo a autuação do valor histórico de R\$ 434.292,62 para R\$ 92.976,08. Naqueles autos, a impugnante logrou êxito em demonstrar que as diferenças em seu estoque derivavam de equívocos da escrituração em função da data em que ocorria o abastecimento do tanque para a data de registro das respectivas notas fiscais, da seguinte forma:

*“[...] Relata que tomando ciência da autuação, verificou junto à sua contabilidade a origem das diferenças apontadas e identificou a ocorrência de uma falha procedimental na área operacional, fato ao qual atribui a escrituração de notas fiscais em datas equivocadas resultando na omissão de entradas identificadas na autuação.*

*Explica que o posto de combustíveis opera todos os dias do ano e possui um sistema automático que, diariamente, sempre às seis horas da manhã, verifica o volume de combustível existente, através leitura do nível de cada tanque, cuja informação é posteriormente é transferida, de forma manual, pela contabilidade para o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS – LMC como sendo o estoque de fechamento do dia anterior, haja vista que as operações do posto se encerram a meia noite e reiniciam às 06:00h, exceto no carnaval e no réveillon, dia 31/12, quando opera ininterruptamente, ou seja, 24 horas.*

*Complementa que o lançamento das notas fiscais de entrada do combustível no LMC é realizado por um funcionário denominado CHEFE DE PISTA, que trabalha nos dias úteis, de segunda a sexta-feira, das 14h às 22h e sábado das 09h às 14h. Assim, não trabalha aos domingos, feriados e dias que, por decisão administrativa, não exista expediente.*

*Feitas as considerações circunstanciais, afirma que caso haja recebimento de combustível e a respectiva nota fiscal de entrada não seja lançada no LMC na data correta, o dia do efetivo descarregamento do combustível, fatalmente será criada discrepância entre os estoques físico e contábil, gerando a omissão de entrada apontada pela fiscalização.*

*Assegura que a situação descrita, normalmente acontece em dias não úteis, quando o CHEFE DE PISTA não está trabalhando, porque ao iniciar o trabalho após um feriado, ou um fim de semana, recebe as notas fiscais de entrada dos combustíveis descarregados nos dias não úteis, e assim realiza os lançamentos no LMC e eventualmente o faz de forma equivocada, pois, pode lançar como data de entrada a data da emissão da nota fiscal e o efetivo descarregamento ter ocorrido no dia seguinte ou fazer o lançamento da entrada no dia seguinte imaginando que não teria ocorrido o descarregamento na mesma data da emissão da nota fiscal.*

*Apresenta a título ilustrativo dos fatos, dois exemplos colhidos da autuação.*

*O primeiro, ocorreu no dia 02/01/2015 relativo à gasolina comum, em que o autuante afirma ter havido omissão de entrada de 4.793,006 litros (5.035,88 descontados 242,874 litros de perdas – limite SEFAZ). Fazendo a análise do ocorrido, justifica que o dia 02/01/2015 foi uma sexta-feira, sem expediente, entre o feriado de 01/01/2015, quinta-feira e o sábado, 03/01/2015, dias nos quais o CHEFE DE PISTA não trabalhou. Afirma que foram entregues dia 02/01, 5.000 litros de gasolina, mas, na segunda-feira, 05/01, o CHEFE DE PISTA lançou a referida entrada por equívoco no dia 03/01/2015, gerando, por conseguinte, uma “omissão” de entrada de 5.035,88 litros no dia 02/01 e uma “perda” de 5.009,90 litros de gasolina comum no dia 03/01.*



*Conclui que a perda apontada no dia 03/01 neutraliza a omissão de entrada verificada, objeto da autuação no dia anterior, demonstrado em parte na planilha elaborada pelo autuante.*

*Continuando, apresenta como segundo exemplo a ocorrência do dia 23/09/2018, um domingo, dia em que o CHEFE DE PISTA também não trabalha, tendo lançado na segunda feira a nota fiscal nº 651.009 com a data de sábado, 22/09, sendo que a efetiva entrada da mercadoria somente se deu no dia seguinte, ou seja, no domingo, gerando uma discrepância e impondo uma perda de 10.149 litros no sábado e um ganho de 10.158,99 litros no domingo, conforme demonstrativo, parte de uma planilha plotada. [...]"*

Também de acordo com o relatório daquele acórdão, o autuante Jefferson Martins Carvalho considerou pertinentes as alegações empresariais frente às circunstâncias verificadas naqueles autos, conforme trecho abaixo transcrito:

*"[...] Para reforçar o seu argumento, frisa que a autuada esclarece que quase a totalidade das omissões ocorreu em dia não útil e as omissões quase sempre são múltiplos de 5.000 litros, volume usualmente adquirido pela autuada.*

*Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]"*

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação.

Cabe reforçar não ser qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer outra natureza.

Diferentemente das situações descritas no processo paradigma acima referenciado o autuado não apresentou neste PAF razões que justificassem ou mesmo provassem os erros escriturais citados nas manifestações defensivas.

Por fim, ainda nas razões de mérito, mesmo não tendo a defesa suscitado a questão nas suas intervenções nos autos, cabe-nos fazer algumas breves considerações acerca da retroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, considerando que o auto de Infração alcançou fatos anteriores a vigência daquela norma. É hoje entendimento pacificado neste CONSEF, inclusive com supedâneo em diversos Pareceres da PGE que a referida norma se reveste de caráter meramente procedimental, atraindo a incidência do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

Assim, é de se concluir que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus probatório em relação à **infração 01**, motivo pelo qual rejeito aos argumentos de mérito deduzidos na impugnação empresarial e demais intervenções subsequentes. Conforme frisamos linhas acima não foram justificados e nem mesmo provados em bases documentais robustas os equívocos que a defesa descreveu e afirmou existirem em sua escrita fiscal.

No que se refere ao pedido do contribuinte de redução ou exclusão da penalidade lançada neste item da autuação, trata-se de postulação que não pode deferida por este órgão de julgamento. No RPAF foram excluídas da competência das instâncias administrativas de julgamento do CONSEF – Juntas e Câmaras - proceder à dosimetria das penalidades estabelecidas na legislação de regência

do ICMS, seja por descumprimento de obrigação principal ou descumprimento de obrigação acessória.

Ante o acima exposto, a **Infração 01** é mantida sem alterações.

Considerando os fundamentos acima apresentados nosso voto é pela TOTAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0068/20-9**, lavrado contra a empresa **POSTO DE COMBUSTÍVEIS NEVES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 113.781,81**, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, incisos III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR