

**A. I. N°** - 269138.0004/23-5  
**AUTUADO** - FERRARI COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/09/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0162-03/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria da substituição tributária, recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Retificada de ofício a multa aplicada. Infração parcialmente procedente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia fiscal. Não acatada pedido de redução/cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 07/02/2023, refere-se à exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 1.063.400,58, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 004.007.001:** 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, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022. Valor do débito: R\$ 953.151,92. Multa de 100%.

**Infração 02 – 004.007.002:** falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022. Valor do débito: R\$ 110.248,66. Multa de 100%.

O autuado apresenta impugnação às fls. 61/79 do PAF. Registra a tempestividade de sua peça defensiva, pedindo seja a presente encaminhada à alta apreciação e decisão do Conselho de Fazenda Estadual, após o cumprimento das formalidades de estilo.

Afirma que é uma empresa que explora e comercializa - comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, CNAE Principal: 4731800, estabelecida na sede do Município de Castro Alves – Bahia, onde exerce sua atividade econômica lícita, gerando riqueza nova, absorvendo mão-de-obra local, e contribuindo com o ICMS e outros tributos. E encontra-se inativa desde janeiro de 2022, com baixa na ANP – Agência Nacional de Petróleo.

Aduz que o Estado da Bahia, sob a alegação de que teria cometido infração à legislação tributária, lavrou auto de infração e expediu notificações, para exigência do ICMS, acrescido de multa, bem como, para exigência de multa formal. Repete a infração que lhe foi imputada e o respectivo enquadramento legal.

Explica que a empresa autuada figura na comercialização de derivados de petróleo na condição de substituído tributário, não sendo o responsável direto pelo recolhimento do tributo – (O ICMS é devido uma única vez e quando houver “operação com transferência de titularidade”). Não pode haver dupla tributação por suposto excesso de estoque decorrente de erro de lançamento visível a olho nu. É de sabença geral que a comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidores de petróleo, não havendo possibilidade de saída de produto sem a documentação fiscal e o recolhimento de tributo é realizado na fonte - substituição tributária, os quais incidirão uma única vez.

Sobre o tema reproduz a Lei Complementar nº 192, que além de ratificar o quanto contido no art. 155, XII, “b” e “h”, da Constituição Federal, definiu os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS. De modo que, sendo esse imposto não cumulativo e cobrado uma única vez do substituto tributário (refinarias e distribuidores), não há sustentação jurídica para o Fisco mediante alegação de entrada de produto desacompanhado de documentação fiscal, impor tributo sobre excesso de estoque, com visível erro de lançamento.

Com relação a infração 016.016.001, se verifica na base da SEFAZ que não foi feito o manifesto do destinatário (Confirmação da Operação) pela empresa, o que pode ser entendido como uma omissão e passível de correção, o que demonstra o equívoco do Autuante.

Com relação a infração 016.001.006, verifica nos arquivos SPED constantes na base da SEFAZ, que algumas notas não se encontram registradas nos SPED. De igual modo, pode ser entendido como uma simples omissão, também passível de correção.

Aduz que das notas de combustível relacionadas como omissas, identifica que apenas 06 (seis) NF-e não foram lançadas no LMC. Também constata que por um lapso foram lançadas duas NFs com registro parcial do volume, a saber: em 18/09/2021 foram adquiridos 15.000 litros de Gasolina comum (NF-e 000.049.232 e NF-e 000.049.230). Porém, no LMC só foi lançado a entrada de 5.000 litros e não há registro de perda do restante do volume no mesmo LMC. Os dias 30/06/2020 e 26/08/2020 não estão registrados no LMC (existem NFs nesses dias omissas do SPED).

Observa, então, que se trata de erros de lançamentos e não de sonegação, sendo incabível a cobrança do tributo nos moldes posto. Se verifica o evidente erro de lançamento (digitação) ao ser lançado a medição de tanques e apresentar um estoque de mais de 600.000 (seiscentos mil) litros de combustível em apenas dois dias, ultrapassando em muito, a capacidade de armazenamento da empresa, conforme captura extraída da planilha que instruiu o auto de infração, e que se repetiu em vários outros momentos.

Diz que se nota também, que em vários dias do período fiscalizado (principalmente entre 01/01/2018 e 28/07/2018) o registro do estoque físico do LMC fechou bem acima da capacidade dos tanques, chegando a ultrapassar 100.000 litros. Assim, entende ser incabível a imposição da tributação em face de erros de lançamentos quando visível a olhos nu, sobretudo, quando ultrapassa a capacidade de armazenamento da empresa.

No que tange ao saldo de estoque positivo, diz que se fosse possível desconsiderar os erros de lançamento e a natureza do produto (combustíveis), a tributação sobre estoque positivo somente será possível quando inexistir a figura do substituto tributário, pois, implicaria *bis in idem* e enriquecimento sem causa do erário. Mas na hipótese vertente dos autos, trata-se de combustíveis, onde a cobrança do ICMS não pode ser cumulativa e é cobrado uma única vez na figura do substituto tributário (refinarias e distribuidores), conforme disposição constitucional.

Comenta que o fato de a empresa apresentar um suposto estoque de produtos derivados de petróleo superior às entradas de produtos, por si só, não caracteriza sonegação fiscal a ensejar a

cobrança de ICMS e multas, alguns fatores podem ter contribuído para o aumento do estoque de produtos: a) - Dilatação do produto em face de temperatura; b) - Extravio de alguma nota fiscal, que comprometeu os devidos lançamentos; c) - Erro na escrituração e foi o que efetivamente ocorreu conforme se verifica das Notificações: nº 2691380003/23-9 e 2691380005/23-1.

Na mesma linha, ocorre quando o Autuante constata omissões de Entradas na ordem de 1.174.713,36 litros de combustíveis com base no estoque e aponta que 16 NF não foram escrituradas. E se constata que em apenas dois dias um saldo positivo de mais de 600.000,00 (seiscentos mil) litros de combustível, que ultrapassa em muito a sua capacidade de armazenamento, o erro é evidente e salta aos olhos.

Também aponta que não se pode perder de vista, que da leitura dos encerrantes das bombas sempre haverá um saldo positivo. E isto se dá em face de que os postos de venda de combustíveis são obrigados pelo INMETRO e pela ANP a proceder aferições diárias nas bombas, da mesma forma as empresas de manutenção que periodicamente fazem manutenção preventiva e corretiva nos equipamentos.

Explica que o INMETRO anualmente faz fiscalizações periódicas e eventuais ao menos duas vezes ao ano, do mesmo modo que a ANP. As aferições são feitas colocando o produto extraído da bomba de combustível em uma medida de volume de 20 (vinte) litros e após a aferição o produto retorna aos tanques.

Comenta que se tomarmos por base apenas uma bomba de combustível, no período de 5 (cinco) anos temos:  $1.825 \text{ dias} \times 20 \text{ l} = 36.500 \text{ l} + 200 \text{ l}$  (duas aferições anuais INMETRO) + 300 l (relativo a 3 manutenções anuais) teremos então 37.000,00 litros de combustível a mais no estoque e um volume menor nos encerrantes.

Afirma que a capacidade de armazenamento da empresa é de apenas 45.000 (quarenta e cinco mil) litros, distribuídos em 10 (dez) tanques, que servem 08 (oito) bicos no total, conforme dados extraídos do cadastro na ANP. De modo que a mensuração de estoque não pode ser levada isoladamente – estoque e LMC.

Observa ainda, por oportuno, que em vários dias do período fiscalizado, principalmente entre 01/01/2018 e 28/07/2018), o registro do estoque físico do LMC fechou bem acima da capacidade dos tanques, chegando a ultrapassar 100.000 litros. De modo que o valor atribuído pelo Fisco como supostamente apropriado, não pode ser confundido com a suposta sonegação fiscal em face da condição do Autuado de substituído tributário, já que não há a mínima possibilidade de derivados de petróleo ser comercializados sem o recolhimento prévio dos tributos e não pode ser taxado pela falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros (refinarias e distribuidores) e apresentar um estoque fictício decorrente de erros de lançamento.

Salienta que a empresa Autuada ostenta a condição de substituído tributário, onde o imposto já foi devidamente recolhido pelo substituto tributário na fonte, a prevalecer à autuação haveria dupla tributação pelo mesmo fato gerador. Em suma, diz que a autuação se encontra alicerçada na suposta hipótese de aquisição de produtos desacompanhada de documentação fiscal e sem a escrituração das entradas das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária. E a apuração se deu em função da verificação volumétrica. Que o Autuado na condição de responsável solidário e diante da ausência de recolhimento do tributo por antecipação tributária seria devedor de tributos. Ou seja, o fisco parte do pressuposto de um excesso de estoque sem a devida escrituração e com base nesse estoque pretende tributar o Autuado, sem que ocorresse o fato gerador (circulação).

Aponta que o fato gerador do imposto é a circulação de mercadorias. A competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o ICMS está no art. 155, II da CR/88, dispondo que seu fato gerador são as operações relativas à circulação de mercadorias e a transferência de titularidade.

Frisa que as circunstâncias que levem a uma diferença positiva entre a contagem física e contábil dos estoques, ocasionando alguma “sobra” no estoque, não ensejam a emissão de nota fiscal, em razão da vedação expressa à emissão de documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída ou entrada de mercadoria.

Aduz que o principal fator que leva a uma variação no estoque de combustíveis é sem sombra de dúvida a ausência de uma metodologia confiável à mensuração, sem contar com outras variáveis que impactam no resultado.

Diz que observado atentamente o que consta das Notificações e do Auto de Infração, há clara contradição, pois, afirma que se omitiu na escrituração de aquisição de produtos e aferiu um estoque sem considerar que houve erros na escrituração visto a olho nu. Demais disso, a tributação sobre estoque de mercadorias – antecipação tributária, só é possível quando não haja a figura do substituto tributário, o que na hipótese não se verifica, pois, não é substituto tributário, mas sim, substituído.

Entretanto, aponta que a aludida antecipação tributária em face de estoque carece de disciplina em lei complementar para que seja validamente implantada, pois, em apertada síntese: A tributação de estoques deve ser entendida dentro do escopo do art.155, § 2º, XII, da CR/88, posto que assim como a substituição tributária, consubstancia hipótese de adiantamento de imposto antes da efetiva ocorrência do fato tributável, que também encontra suporte no art. 150, § 7º da Constituição.

Comenta que a lei nº 7.014/96, apresenta-se com tintas de inconstitucionalidade, em seu art. 4º, § 4º, inciso IV, visto que entende que nas hipóteses de produtos sujeitos à substituição tributária, será inaplicável esse dispositivo. Acrescenta o art. 278, do RICMS/BA que dispõe sobre a suspensão da incidência do imposto sempre que a ocorrência do fato gerador fique condicionada a evento futuro e incerto.

Entende ser a hipótese, pois, diante dos erros de lançamento na escrituração não poderá haver o fato gerador do ICMS, que é a circulação, na medida que o suposto estoque de produto apontado pelo fisco é inexistente, razão pela qual esse suposto estoque de produto não circulará, não haverá transferência de titularidade. Como imposto, cuida-se de ato que exteriorize riqueza. Exige-se a vinculação a um negócio jurídico oneroso e que leve à modificação da propriedade.

A propósito, a Constituição de 1988 também não deixa dúvidas de que somente a transferência da titularidade da mercadoria é fato gerador do tributo. Conforme enuncia o art. 155, II da Constituição da República, compete aos Estados-Membros e Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações tenham se iniciado no exterior. Em razão disso, é que o texto constitucional traz como cerne da hipótese de incidência do tributo a “operação”, pois sem ato ou negócio jurídico não há que se cogitar em tributação.

Observa que a tributação de estoques não é regime especial de substituição tributária. Trata-se, pois, de sistema de recolhimento antecipado sem substituição, pois dispensa a realização de operação que se prestaria à condição de fase preliminar para o pagamento do negócio jurídico subsequente, inexistindo, assim, as figuras do substituto (responsável) e substituído (contribuinte).

Portanto, verifica a total insuficiência da lei estadual em instituir a tributação de estoques porque os atos normativos expedidos pelo Poder Executivo não podem ser instituídos ao revés da reserva legal. No consectário do princípio da legalidade, é fácil perceber o estiolamento da tipicidade tributária, que é a necessária correspondência entre a realidade fática do mundo real à da lei que prevê hipóteses de incidência de tributo.

Assim, imputa patente inconstitucionalidade da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia no particular. Cita a Súmula 166/STJ e o decidido na ADC/49 do STF. De acordo com a legislação pertinente e, ainda, analisando a sistemática da substituição tributária na hipótese aqui apresentada, destaca que independentemente do número de operações



subsequentes ou dos preços praticados até a última operação fiscal, não haverá, em regra, valores a mais a cobrar nem a restituir.

Enfatiza a veracidade das suas observações já que as incongruências e deslizes da autuação “*data vênia*” apresentam-se com evidente clareza, tornando-a impossível prosperar. De outra banda, diz que o Fisco não atentou para o fato de que a transferência de produtos entre titulares de um mesmo grupo econômico não é fato gerador de tributos, nessa ordem a jurisprudência dos tribunais pátrios se posicionam, inclusive escorados na Súmula 166/STJ, na ADC/49 do STF e no particular, incabível aplicar-se os dispositivos legais do Estado da Bahia por inconstitucional.

Sendo assim, assevera que o procedimento fiscal transformado açodadamente em auto de infração descumpriu flagrantemente o disposto na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no próprio Regulamento do ICMS do Estado Bahia, como veremos adiante.

Afirma que das irregularidades detectadas no Auto de Infração, além das enumeradas, acresce:

a) utilização do tributo com nítido caráter ostensivo de confisco; b) inobservância da capacidade contributiva e da capacidade econômica da Autuada em suportar a autuação e das multas aplicadas.

Afirma que a atitude do Fisco Estadual na presente hipótese, contrariou princípio do atuar administrativo dependente da obediência total às leis editadas pelo Estado. Que é a imposição de um sistema que não permite a qualquer autoridade, mesmo que se encontre no mais alto cargo hierárquico, tomar decisões que não se apresentam de acordo com as normas eficazes do ordenamento jurídico atuante no círculo onde as atribuições de suas funções estão sendo exercidas. Sobre o tema, cita Hely Lopes Meirelles.

Afirma que a autoridade fiscal, portanto, não é uma força sem controle. Deve ao agir, observar determinadas condições que não se assemelha ao seu modo pessoal de pensar, pois, em primeiro lugar, há de considerar que a sua legitimidade decorre da escolha e do consentimento de um grupo social, a quem está obrigado a prestar contas e se submeter ao seu controle e aprovação final, além de, em segundo plano, fazer com que os reflexos dos seus atos se compatibilizem com os anseios dos vários segmentos da sociedade. Só assim, o ato administrativo praticado terá efetiva autenticidade.

Acrescenta que o fundamento do poder de tributar reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República e há de pautar-se sempre pelo critério da razoabilidade. Onde a Lei Fundamental delineia, pois, em prescrições revestidas do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro estatuto do contribuinte que na lição da Doutrina, impõem, em tema tributário, limites insuperáveis aos poderes do Estado.

Afirma que a atividade de lançamento, em tema de tributos, é sempre regrada e vinculada no sentido de que, há de estar em perfeita conformação formal, ideológica com a lei tributária; o que não ocorre no presente caso, que conduz à ineficácia do lançamento, quando o respectivo crédito tributário dele decorrente foi constituído ao total arrepio da Lei.

Dessa forma, entende que não pode subsistir decisão administrativa que, sem observância do rito imposto constitucionalmente, implique imposição de lançamento de tributo por excesso de estoque, sem uma análise acurada das circunstâncias dessa suposta elevação de estoque e com arbítrio, refletindo a cobrança do Fisco Estadual, com nítido e ostensivo caráter de confisco da propriedade privada (arts. 5º, XXII, 150, IV CF), na qual a Constituição Federal, veda expressamente utilizar-se de tributo com efeito de confisco.

Sustenta que desde a origem, na constituição do suposto crédito tributário, nota-se a fragilidade da Autuação, quando da capitulação da sua atividade escorou-se o Fisco estadual nos seguintes fundamentos: a) - Entrada de produtos sem documentação fiscal; b) - Omissão de lançamento na aquisição de produtos; c) - Apuração e tributação de estoque que não ingressaram na empresa e

sem que houvesse circulação e transferência de titularidade. Sobre a matéria, lembra lições do Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Outrossim, apresenta-se a cobrança do Fisco Estadual com nítido e ostensivo caráter de confisco da propriedade privada (arts. 5º, XXII, 150, IV CF), onde a Constituição Federal, veda expressamente utilizar tributo com efeito de confisco.

Explica que o princípio da vedação do confisco opera como garantia assegurada ao contribuinte, de preservação do seu patrimônio, diante do ente tributante, que pretende absorver parcela expressiva do patrimônio e da renda da Autuada, decorrente da cobrança de imposto indevido, excedendo a capacidade econômica prefixada pela Constituição e pela Legislação Complementar.

No presente caso, aponta que o caráter confiscatório é ostensivo, “*salta aos olhos*”: um só e único fato – desconsiderar que a Autuada atua na revenda de derivados de petróleo na condição de substituída e não como substituto tributário. Dos erros na escrituração e apuração de estoques totalmente fora da realidade da empresa. E de que o ICMS devido sobre combustíveis só pode ser cobrado uma única vez, por imposição constitucional. O excesso de cobrança do imposto, fundado em motivos ilegais, abusivos e confiscatórios, tem-se por nulas, por atentar contra os arts: 3º e seu parágrafo único da Lei 6.830/80, 204 do CTN; 150 I e IV da CF.

Afirma que a pretensão contra a qual se volta sua defesa contraria também o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo primeiro), e, por decorrência, expressa postura claramente confiscatória, que a lei maior não admite.

Dessa forma, o poder de fiscalizar que possui a administração tributária deve ser entendido como um conjunto procedimental de atos administrativos vinculados, o que equivale a dizer que todos os seus segmentos (atos preparatórios, intermediários e final) devem ser exercitados por agente público competente, no estrito cumprimento de normas legais, respeitado os direitos individuais. Onde a função fiscalizatória tem seus limites nos direitos e garantias individuais, dentre os quais, a regra do devido processo legal, da proibição de confisco dentre outros.

E como corolário desse princípio, o art. 145, § 1º da Constituição Federal, estabelece que os impostos sempre que possível terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

Nessa medida, a falta de lei definindo o confisco, não impede que o contribuinte suscite provimento jurisdicional necessário para proteger-se, pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade de lançamento, sempre que as exigências fiscais desnaturem o tributo por sua excessividade, indo além daquilo que se atribuir com razoabilidade.

No caso presente, diz que o efeito de confisco e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva restam nitidamente configurados pelo valor, nada razoável, do imposto exigido que implica morte da empresa. Na verdade, a Fazenda Estadual pretende fazer prevalecer tese que caracteriza a exigência do ICMS como base em criação de aquisição de produtos desacompanhado de documentos fiscais em face de um suposto estoque decorrente de erros de lançamentos – fictício, onde jamais poderá haver a circulação de produto, transferência de titularidade, pois inexistente. Embora não o diga expressamente, porém é o que deflui dos fundamentos e dos métodos utilizados e apresentados no bojo da autuação.

De ver-se então, não ter sido provado qualquer dos pressupostos básicos para a admissibilidade do procedimento levado a cabo pelo Autuante, ou seja, por absoluta ausência de motivação e fundamentação legal. Conclui em face dos enunciados ofertados, que a constituição do crédito tributário, maculou-se, sendo ineficaz e inoperante para criar obrigação para a Autuada.

Acrescenta que melhor sorte não assiste ao Autuante, no que se refere às multas aplicadas na Infração de nº 01 e 2, de 100%, não só pelos fatos já enunciados, mas também, em face do disposto em que a multa aplicada não pode ter caráter confiscatório na qual extrapola em 10 (dez) vezes o capital da empresa – R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e impacta no prosseguimento de sua atividade

econômica.

Pontua, que muito embora a Carta Magna se refira a tributos, o fato é que se há limites para a tributação, há limites de proteção à propriedade privada, da capacidade contributiva, certo é que também há limites em nosso ordenamento jurídico, ainda que implícitos, para a exigência de multas.

A cobrança de multas confiscatórias constitui, sem qualquer sombra de dúvida, lesão aos direitos dos contribuintes. Conforme a vigente ordem constitucional, ninguém pode sofrer pena de confisco, ameaça à propriedade. Volta a citar o princípio da vedação ao confisco (art. 5º, XII a XXIV, e LIV da CF) ". Sobre o tema cita STF e STJ.

Nesse diapasão, a Lei Fundamental delinea, pois, em prescrições revestidas do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro estatuto do contribuinte que na lição da Doutrina, impõem, em tema tributário, limites insuperáveis aos poderes do Estado.

No presente caso, entende que o caráter confiscatório é ostensivo, "*salta aos olhos*": um só e único fato é o excesso de cobrança, já que: um único e só fato - não tipificado expressa, nominativamente e taxativamente no rol dos dispositivos legais, não pode ser objeto de lançamento, como lhe foi imposta. Sobre o tema cita doutrina e jurisprudência.

Isto posto, requer aos Julgadores a reforma integral da autuação, para cancelar e tornar insubsistente o Auto de Infração atacado, por cobrar ICMS por um suposto estoque decorrente de erro de lançamento, omissões de lançamento e de transferência de produto para rede de posto de mesma titularidade.

De logo requer, seja realizada perícia fiscal nos termos do art. 123, § 3º c/c 145, do RPAF/99, diante da evidência de erros e da complexidade da matéria em questão, protestando pela apresentação de quesitos e indicação de assistente técnico, quando do seu deferimento.

De igual modo, requer prazo de 30 (trinta) dias para juntada de novos documentos em face da impossibilidade de sua apresentação nesta oportunidade, por motivo de força maior.

Requer ainda, por ser de direito e justiça, seja declarado a nulidade da autuação, ou se assim não for considerado, inteiramente improcedente, com o consequente arquivamento do processo a que deu origem, protesta por todos os meios de prova admitido, como juntada de novos documentos, perícia fiscal e o que necessário vier a se fazer.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 94/95 (verso) dos autos. Diz que vem apresentar a informação fiscal para rechaçar, de forma específica e fundamentada, cada uma das razões apresentadas pela autuada em sua defesa opondo-se à pretensão do fisco.

Afirma que para esclarecer todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado – tudo nos termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

De pronto, esclarece que não é verdade, que tenha deixado de "*considerar que houve erros na escrituração visto a olho nu*" – veja-se a planilha "*Possível erro na data de entrada*" anexada ao auto de infração. Também registra comentários e observações na planilha "1300\_Corrigido" que demonstra a análise meticulosa das informações fornecidas pela impugnante. Tudo foi devidamente analisado e as informações prestadas confirmadas com diferentes registros da EFD e com as notas fiscais eletrônicas da impugnante.

Isso dito, afirma que a impugnante não apresentou nenhuma documentação que provasse que seus lançamentos estariam errados. Lembra que a obrigação de demonstrar que seus livros fiscais estão erradamente escriturados é da impugnante - art. 226 do Código Civil; arts. 373, II, 417 e 419 do Código de Processo Civil; e Item 2.1.2 da NBC T 2.

Para essa demonstração, sustenta que o único documento anexado pela impugnante foi extrato obtido no "*Posto Web*" da ANP com os seus tanques e a sua capacidade – vide CPL - Sistema de



Consultas Públicas ANP. Com ele, a impugnante alega que “*em vários dias do período fiscalizado (principalmente entre 01/01/2018 e 28/07/2018) o registro do estoque físico do LMC fechou bem acima da capacidade dos tanques*”. Assim, registra que o posto só poderia armazenar 15.000 litros de Óleo Diesel B S500, por exemplo.

Contudo, explica que em todo o período fiscalizado, as entradas documentadas com notas fiscais são normalmente muitíssimas superiores aos limites indicados no “*Posto Web*”, como podemos ver na planilha “1300\_Corrigido” na pasta do Excel “50001223\_08064721000177.xlsx” anexada ao PAF. Nota que no dia 14/11/2018 houve a entrada devidamente registrada de 60.000 litros de Óleo Diesel B S500, NF-e de números 96.513 e 96.496. Esse valor é quatro vezes superior à capacidade máxima alegada pela impugnante. Da mesma maneira acontece com os outros combustíveis.

Portanto, diz que a alegação de erros evidentes por falta de capacidade de armazenamento sendo “*totalmente fora da realidade da empresa*” não se sustenta, haja vista que as suas notas fiscais de aquisição superam em muito, os limites de tancagem que ela indica. E se essas aquisições foram feitas, certamente foram armazenadas em algum tanque.

Explica que o trabalho de Auditoria realizado, concluiu que pelos volumes movimentados e pela regularidade das operações, a capacidade de armazenamento da impugnante seria superior àquela registrada pela ANP. Mas, se a afirmação da impugnante for realmente correta e sua capacidade for aquela indicada no “*Posto Web*”, então necessariamente, a impugnante está armazenando o combustível que compra, não em seus tanques, mas em outro lugar. Essa hipótese de armazenamento de combustíveis fora dos seus tanques trazida pela própria impugnante ao processo, ganha força quando ela afirma que os “erros” da sua escrituração podem ser devidos a “*transferências de produto para rede de posto de mesma titularidade*”. Pode ser, então, que os valores anotados pela impugnante sejam relativos a vários postos e, dessa maneira, ela operava como verdadeira distribuidora. E, operando como distribuidora de fato, já não é implausível que tenha registrado um estoque de 506.400 litros de Etanol no dia 02/07/2021. Além disso, nenhuma prova foi apresentada de que os estoques movimentados “*bem acima da capacidade dos tanques, chegando a ultrapassar 100.000 litros*” referem-se a produtos não só seus, mas também de “rede de posto da mesma titularidade”.

Esclarece que a autuação trata de omissão de entradas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas. Portanto, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Ressalta que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um 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, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso, o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Sendo assim, não está correta a impugnante quando afirma que “*o imposto já foi devidamente recolhido pelo substituto tributário na fonte*”.

Sobre a “*utilização do tributo com nítido caráter ostensivo de confisco*”, lembra “*nos termos da jurisprudência do STF, é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido*”, isto é, são inconstitucionais multas superiores a 100% do tributo levantado - decisões: ADI 551, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.2.2003.

Explica que a multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais



rigorosos. Nesses casos, a Corte vem adotando como limite o valor devido pela obrigação principal. RE 602.686 AgR-segundo, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, DJE de 5-2-2015.

Por fim, frisa que como as multas aplicadas não foram superiores a 100%, e como, na Bahia, o art. 45 da Lei 7.014/96 estabelece reduções de 70%, 35% e 25% para a multa, fica afastada qualquer possibilidade de se considerar confiscatórias as penalidades impostas.

De todo o exposto, conclui que fica evidente que a defesa não ilide a autuação.

O Autuado volta a se manifestar fls.99/104 e 115/120. Diz que, vem, respeitosamente, se manifestar sobre a resposta do Auditor Fiscal à defesa apresentada, uma vez que partiu da presunção de equivocada existência de aquisição de combustível sem documentação fiscal e se contradiz ao afirmar que: *“as entradas documentadas com notas fiscais são normalmente muitíssimas superiores aos limites indicados”*.

Como já foi dito anteriormente, na dialética do processo administrativo fiscal, aduz que 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, afirma ser 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 possa soar 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 pertence a quem acusa.

Além disso, comenta que não se pode ignorar a possibilidade de se construir mais de uma narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários. Afinal, nem tudo que reluz é ouro e, da mesma forma, 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 a seguir.

Explica que em processos como este, no final, tudo se resolve com operações matemáticas de menor complexidade. Mas, mesmo uma simples conta de somar ou subtrair pode se revelar uma tarefa difícil, senão impossível de executar, quando não se tem ideia da origem dos fatores utilizados. 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, para que se possa vincular cada informação à coluna correta, pois são gerados como “valores separados por vírgulas” é a expressão que define os arquivos de formato/extensão “.CSV”, utilizados para armazenar dados, por ser suportado por diversos aplicativos, porém, só se tornam “legíveis” (após a adequada importação/exportação).

De modo que, aponta que o presente Auto de Infração não constitui crédito tributário por presunção aferível somente pela variação volumétrica do combustível, e outros fatores devem ser levados em consideração, o comparativo do LMC com os encerrantes das bombas e outros elementos contábeis, bem como, da capacidade de armazenamento de combustível da empresa.

Salienta que ao tempo da sua manifestação, o Auditor Fiscal não tinha tomado conhecimento de que em 23.05.2023, foi protocolizado perante os Correios, manifestação da Autuada esclarecendo os equívocos e os arquivos dos livros e do LMC relativo às retificações dos erros detectados no acréscimo de volume, que demonstram claramente erros de lançamentos ao gerar um estoque fictício de combustíveis.

Do volume de mais de um milhão de litros de combustível apurado pelo Fisco supostamente adquirido pela Autuada sem a correspondente documentação fiscal, a olho nu, se constata o equívoco, pois se trata de mero erro de lançamento, que foi devidamente corrigido.

Aduz que não é factível, que em apenas dois dias, se apure uma variação volumétrica superior a 600.000,00 litros de combustível, quando infinitamente impossível o seu armazenamento em face da capacidade total dos tanques da empresa. (45.000,00 litros). Mas o Fisco, sem base legal, busca ilidir as razões defensivas da Autuada. Sucede, que o Auditor Fiscal, contraditoriamente, ora afirma que o estoque de combustível apurado estava desacompanhado de notas fiscais e ora afirma, que os documentos fiscais apontam para o excesso de estoque.

Aduz ainda, o Auditor Fiscal, sem nenhuma base, que a empresa estaria armazenando combustível fora das suas dependências, o que não é verdadeiro, em face de uma narrativa da empresa Autuada de que a transferência de produtos para um mesmo grupo econômico não é fato gerador de ICMS, conforme decisões reiteradas do STJ e STF. Ocorre, que em nenhum momento foi dito que a empresa fez transferência de combustíveis para outras empresas. E ainda que o fizesse, não seria fato gerador de tributos. É mais um argumento do Auditor Fiscal que cai por terra.

Destaca, que a base de incidência do tributo é a circulação de mercadoria, mas o Auditor Fiscal, não aponta saída de combustível, apenas um excesso de estoque. É fato que se contradiz quando aduz que as entradas documentadas com notas fiscais são superiores aos limites indicados, e adiante afirma que: *“a autuação trata de omissão de entradas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas”*.

Assevera que a autuação tanto na infração 1, quanto na infração 2, trata apenas da omissão de entrada, como então o Auditor pode afirmar que as entradas documentadas com notas fiscais são normalmente superiores aos limites indicados? Reitera que a empresa autuada figura na comercialização de derivados de petróleo na condição de substituído tributário, não sendo o responsável direto pelo recolhimento do tributo e não pode haver dupla tributação por suposto excesso de estoque decorrente de erro de lançamento visível a olhos nu.

Em reforço à sua tese, aduz que o Auditor Fiscal afirma textualmente que a autuação *“trata de omissão de entradas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas”*. Mas não diz que houve saídas de produtos, que é o fato gerador do tributo.

Explica ser de sabença geral que a comercialização de derivados de petróleo é feita diretamente pelas refinarias e distribuidores de petróleo, não havendo possibilidade de saída de produto sem a documentação fiscal e o recolhimento de tributo é realizado na fonte - substituição tributária, os quais incidirão uma única vez. E sendo o ICMS não cumulativo e cobrado uma única vez do substituto tributário (refinarias e distribuidores), não há sustentação jurídica para o Fisco mediante alegação de entrada de produto desacompanhado de documentação fiscal para impor tributo sobre excesso de estoque, com visível erro de lançamento

Sem dúvida que o cerne da autuação é a divergência das informações no estoque da medição, obrigatoriamente realizada pelo Autuado, 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 suposta omissão de entrada.

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

saídas dessas entradas.

De fato, aduz que o simples registro equivocadamente no lançamento do LMC de ganhos volumétricos regularmente escriturado, pode ser considerada como prova direta das imputações do Fisco, porém, somente autoriza a interpretação/presunção de que provavelmente ocorreu a operação nela descrita, tendo em vista que ela não reproduz o evento em si, mas, tão somente fornece elementos para que se possa acreditar, com leve grau de confiança, a exprimir uma verdade no mundo dos fatos. Por este motivo, inclusive, não está livre de ser fulminada por prova em sentido contrário, como demonstrado após as retificações procedidas na EFD (LMC) e no vultoso volume de combustível apontado pelo Fisco que deu suporte à autuação, mas sem a observância de outros fatores que elidiriam esta presunção de entradas de produtos a descoberto de documentação fiscal. Observa que o Fisco aponta apenas entradas, mas não aponta as saídas desses produtos.

De sorte que sintetizando, toda prova da autuação deriva de uma presunção em relação ao fato ao qual está relacionada. Mas essa diferença do estoque pode ser considerada com elevado grau de certeza que dela repercute? Obviamente que não. Logo, invariavelmente, o presente lançamento deriva de uma presunção relativa. Por isso, o que precisa ser avaliado, é se esta reflete uma das hipóteses que admitem levar a efeito uma autuação, nestas circunstâncias reais dos fatos em si.

Comenta que 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, que pode ser ilidida por outras provas, como as que se apresentam nas razões defensivas da autuada.

Afirma que 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.

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração presumida 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.

Explica que o Autuante utilizou apenas um dos dados registrados no LMC (GANHO), criando quantidades absurdas de omissões de entradas sobre o LMC/EFD, levando a efeito autuação inteiramente desprovida da base legal. Não observou que os registros no LMC/1300, no máximo, poderiam servir de indício de alguma irregularidade, quando apresentassem quantidades “excessivas”.

Sustenta que o roteiro aplicado pela fiscalização no presente Auto de Infração para aferição de omissões de entrada, não se encontra validado em nenhum normativo legal ou administrativo vigentes aos fatos geradores. É certo, portanto, afirmar que não há no PAF qualquer elemento que infirme a tese de defesa quando declara não ter ocorrido nenhum ingresso de mercadorias no estabelecimento sem a correspondente documentação fiscal.

Repete que os erros de lançamento (digitação) são evidentes ao apresentar um estoque de mais de 600.000,00 (seiscentos mil) litros de combustível em apenas dois dias, ultrapassando em muito a capacidade de armazenamento da empresa. Assim, nota ser incabível a imposição da tributação em face de erros de lançamentos quando visível a olhos nus. No que tange ao saldo de estoque positivo, se fosse possível desconsiderar os erros de lançamento e a natureza do produto (combustíveis), a tributação sobre estoque positivo, somente será possível quando inexistir a figura do substituto tributário, pois, implicaria em *bis in idem* e enriquecimento sem causa do



erário, na medida em que os combustíveis se sujeita ao regime monofásico e não incide nas operações posteriores.

Na mesma linha, diz que o Autuante constata omissões de entrada na ordem de 1.174.713,36 litros de combustíveis com base no estoque e aponta que 16 NF não foram escrituradas, e se constata em apenas dois dias, um saldo positivo de mais de 600.000,00 (seiscentos mil) litros de combustível, que ultrapassa em muito a sua capacidade de armazenamento. De modo que presunção de entradas de produtos sem cobertura fiscal, mediante apuração volumétrica de estoque constante no LMC, não pode ser levada isoladamente para suporte à autuação. Outros fatores deveriam ter sido levados em consideração pelo Fisco.

Em suma, afirma que a autuação se encontra alicerçada na suposta hipótese de aquisição de produtos desacompanhada de documentação fiscal e sem a escrituração das entradas das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária. E esta apuração se deu apenas em função da verificação volumétrica, constante no LMC, sem considerar outros elementos que o descaracterizariam.

Diz que diante dos documentos acostados, com as retificações procedidas na EFD e LMC de todo o período fiscalizado, com base nas notas de compras e registros dos encerrantes das bombas, anexa planilha com encerrantes inicial e final, estoque inicial, compra e estoque final e expurgado os erros de digitalização que levaram a uma suposta aquisição de combustíveis sem cobertura fiscal, não há imposto a recolher, não houve entradas de produtos desacompanhada de documentos fiscais, o que leva a insubsistência da autuação.

Assim sendo, ratifica as suas razões defensivas e requer por ser de direito e justiça, a análise dos documentos acostado com as retificações procedidas e reitera seja declarado a nulidade da autuação e das notificações, ou se assim não for, seja a autuação considerada inteiramente insubsistente, com o consequente arquivamento do processo a que deu origem.

O Autuante presta nova informação fiscal. fls.123 a 128 verso. Aduz que visa esclarecer todos os pontos contestados pela impugnante em sua manifestação, redarguindo de forma específica e fundamentada cada questionamento apresentado – tudo nos termos do artigo 127 do (RPAF/99). Não há “presunção equivocada da existência de aquisição de combustível sem documentação fiscal” como a impugnante sugere logo no início da sua manifestação.

Aponta que os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima) por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira). Sobre a matéria cita o STJ (AREsp 1688666).

Explica que a massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da “expansão” do volume, porque a massa é a mesma.

Ocorre que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6/70. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224, a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade ( $\text{Massa} = \text{Densidade} \times \text{Volume}$ ). Portanto, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível. Nota que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste Estado. Fica patente, assim,



que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

Dessa forma, registra que *“o fisco está dizendo unicamente que houve entrada de combustíveis sem ser oferecida a tributação correspondente, e que, como na saída do produto, o consumidor sofrerá a carga tributária”*, sendo *“forçoso concluir que a comercialização destes excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS”*, e, se não houvesse essa cobrança, estaria *“compactuando com uma forma de enriquecimento sem causa”* (STJ, REsp Nº 1.833.748).

Explica que a frase *“as entradas documentadas com notas fiscais são normalmente muitíssimas superiores aos limites indicados”* foi retirada do contexto pela impugnante e não contradiz os argumentos na primeira informação fiscal. Repete a citada argumentação.

Comenta não ser verdade que a autuação tenha se baseado *“exclusivamente na presunção construída de forma meramente retórica, por mais que possa soar plausível ou razoável”*. Informa que os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em *“fatos conhecidos”*, isto é, nos valores medidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não são derivados de um *“processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”* - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua *“Teoria geral no direito tributário”* -; isto é, não há qualquer *“juízo de probabilidade”*, portanto, não há *“presunção”*. Não houve na autuação a construção de uma *“narrativa convincente, partindo dos mesmos elementos indiciários”*.

Aponta que no procedimento de fiscalização, a busca pela verdade material só termina quando o preposto fiscal julga ter descoberto as provas necessárias para fundamentar o lançamento do imposto. Ressalta que essa avaliação é sempre dentro de um sistema de referência, pois *“a determinação do que seja verdadeiro dá-se mediante o emprego das regras impostas pelo sistema dentro do qual se insere a proposição cuja veracidade se examina”*, conforme ensina Fernanda Del Padre Tomé (*“A prova no direito tributário”*, 3ª ed.). Por isso, ao utilizar os registros da EFD como prova, leva em consideração:

- (i) O art. 226 do Código Civil: Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.
- (ii) O art. 417 do Código de Processo Civil (CPC): Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.
- (iii) O art. 373, II, do CPC: O ônus da prova incumbe:  
(...)  
*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*
- (iv) O art. 419 do CPC: A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.
- (v) Item 2.1.2 da NBC T 2 (da escrituração contábil): A escrituração será executada: (...) e, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

Reproduz o passo a passo da auditoria que foi realizada: (i) refaz todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontra erro algum; (ii) Verifica as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontra erro algum; (iii) checa se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300. Novamente, não encontra qualquer divergência.

Afirma que todas essas informações são de conhecimento do contribuinte, pois ele mesmo as forneceu. Contudo, diante da apresentação de novos LMCs, resolve juntar ao processo planilhas com todos esses registros relativos às EFDs utilizadas na revisão fiscal que gerou a autuação, bem como com os registros das EFDs retificadoras apresentadas após o encerramento da fiscalização, cujo conteúdo é idêntico aquele dos LMC-planilhas 50001223\_08064721000177\_EFD\_ORIGINAL.xlsx e 50001223\_08064721000177\_EFD\_RETIFICADA.xlsx em CD anexo.

Como já esclarecido, aduz que se pode facilmente verificar nas planilhas originariamente juntadas ao auto de infração (50001223\_08064721000177.xlsx), a capacidade de armazenamento de combustíveis da autuada é compatível com as suas entradas e essas são muitas vezes superiores à sua capacidade de armazenamento registrada no Posto Web, o que revela a incorreção da alegação da falta de espaço para o armazenamento dos volumes indicados na EFD utilizados na revisão fiscal.

Frisa que a afirmação da defesa de que *“O Auditor Fiscal, sem nenhuma base, diz que a empresa estaria armazenando combustível fora das suas dependências, o que não é verdadeiro”*, não está correta. Salienta que o posto tinha por prática receber mais combustível do que a sua alegada capacidade de armazenamento. E, se essas aquisições foram feitas, como está provado com NF-e, elas certamente foram armazenadas em algum lugar. Se o posto insiste que seu tanque tem somente capacidade de 15.000 litros, os 45.000 litros restantes só poderiam ser armazenados fora do estabelecimento. Isso é apenas uma conclusão lógica.

Sobre a alegação: *“Outro fato a destacar, que a base de incidência do tributo é a circulação de mercadoria, mas o Auditor Fiscal, não aponta saída de combustível, apenas um excesso de estoque.”* Como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS devido por substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Ressalta que a entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um 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, conforme o art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, no caso, o posto revendedor. Esse, em caráter supletivo, assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Aponta que não há contradição quando afirma que *“em todo o período fiscalizado, as entradas documentadas com notas fiscais são normalmente muitíssimo superiores aos limites indicados”* e quando diz que *“a autuação trata de omissão de entradas apurada pelo levantamento quantitativo de estoques e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas”*. Explica que a impugnante faz confusão quando vê contradição em afirmações sobre coisas distintas. A primeira refere-se à tancagem do posto e a segunda ao ICMS que deixou de ser recolhido.

Informa que não trata na autuação, de omissões de entradas de mercadorias que tem sua tributação pela saída. Os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária e, assim, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98).

Ressalta que a prova do recolhimento do ICMS se faz com as NF-e, mas, nos casos das omissões de entradas cobradas, não há NF-e, daí a cobrança do imposto. Ressalta que nada foi criada na auditoria realizada. As quantidades utilizadas foram anotadas pelo próprio contribuinte na sua EFD, assinada digitalmente e entregue ao fisco. Portanto, o ônus da prova de qualquer erro na sua escrituração é do próprio contribuinte.

Assevera não ser verdade que só tenha utilizado de um dos dados do LMC. Todas as informações dos registros 1300, 1310 e 1320 foram conferidas entre si e com aquelas dos registros C100, C170 e C171 e ainda, com as notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas pela impugnante. São, de fato, milhares de conferências feitas antes da autuação. Já os documentos anexos ao auto de infração contêm apenas um resumo da fiscalização que seja suficiente para a compreensão da cobrança efetuada.

Explica que o roteiro de fiscalização segue o disposto na Port. 445/98. Embora a impugnante afirme que sua EFD tinha erros evidentes que saltavam aos olhos, a prova de que existem erros no registro 1300 da sua EFD deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC. Mais ainda, a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desatenção seus estoques durante anos a fio sem que tomasse as devidas providências para resolver as “irregularidades” que alega. Não basta, assim, a alegação de que ocorreram “erros de sistema” ou “erros de medição” sem a apresentação de laudos de intervenção técnica ou de registros de medição que minimamente a respalde. Também, não basta afirmar peremptoriamente que “os erros de lançamento (digitação) são evidentes e saltam aos olhos”, 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 deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento. Mais ainda, quando não se apresenta um único comprovante de medição dos tanques, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil. Ademais, pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD.

Comenta que na tentativa de provar seus argumentos, o contribuinte autuado fez a juntada de diversos documentos, entre eles todos os seus Livros de Movimentação de Combustíveis. Ele também apresentou retificações das suas EFDs de todo o período fiscalizado em 24/04/2023 (exercícios de 2018 e 2019) e em 02/05/2023 (exercícios de 2020 e 2021); isto é, bem depois da ciência do encerramento da fiscalização ocorrida em 16/02/2023. Essas EFDs contêm os mesmos dados dos LMCs juntados ao processo. E, com base nos novos arquivos apresentados, não haveria omissões de entradas a cobrar, mesmo se fizéssemos a apuração de forma anual, como o próprio contribuinte demonstra na sua planilha “*Apuração\_acumulada\_Geral*”.

Contudo, ressalta que não crê que a nova movimentação de combustíveis apresentada deva ser aceita como “correção” da movimentação anterior utilizada na auditoria fiscal, pois não foi apresentado um único comprovante de medição dos estoques de abertura e finais para qualquer dia de todo o período fiscalizado. São esses documentos que fundamentam a escrituração da impugnante - eles devem ser guardados por cinco anos, mas nenhum deles foi trazido ao processo.

Nota que esses documentos são imprescindíveis, porque todos os estoques de abertura e de fechamento têm valores completamente diferentes daqueles informados nas EFDs utilizadas nas fiscalizações – vide planilhas anexas. Por exemplo, a gasolina comum no registro 1300 original tinha, no dia 10/03/2019, 7.235,00 litros de estoque de abertura e 6.304,000 litros de estoque de fechamento; mas, no LMC e no registro 1300 da EFD corrigida, o estoque inicial foi de 14.781,942 litros e o final de 12.759,286 l.

Em uma correção, era de se esperar diferenças aqui e acolá, mas não de todos os valores. Portanto, não houve a mera correção do livro, mas a apresentação de um outro livro. Isso dito, entende ser inusitado e intrigante obter registros tão diferentes na EFD e no LMC quando eles se fundamentam na mesma documentação. Escriturar exatamente as mesmas informações obtidas nas mesmas fontes em registros diferentes não deveria de forma alguma gerar resultados diferentes. Na prática, a impugnante acaba por ter dois livros que deveriam ser iguais, mas que são distintos e servem a propósitos diversos: um é para a ANP, o outro, para a SEFAZ.

Também as saídas de todos os produtos estão totalmente diferentes daquelas informadas nas

EFDs utilizadas na fiscalização. Ocorre que não deveria ser assim, já que as saídas são levantadas com base nos valores que ficam acumulados nos contadores dos bicos – esses também estão totalmente diferentes, conforme se vê nas planilhas anexadas. Por exemplo, no dia 01/07/2021, houve a saída de 779,733 litros de gasolina comum no registro 1300 retificado, mas essa saída foi de 1.578,57 na EFD original. Já em 31/07/2021, a EFD original registrou 2.643,40 litros de gasolina saídas pelos bicos, contudo a EFD retificadora anotou apenas 1.442,569 litros.

Ademais, aponta que esses valores podem ser confrontados com as NFC-e emitidas obrigatoriamente pelo contribuinte e, como se pode ver nas planilhas anexadas, as saídas pelos bicos dos arquivos originais correspondem exatamente aos valores das NFC-e emitidas pelo contribuinte. E, sendo os totais das NFC-e de vendas de combustíveis superiores aos anotados nas EFDs retificadoras, prova-se de forma incontestável que as EFDs retificadas não espelham a realidade dos fatos ocorridos e, portanto, devem ser desconsideradas.

Registra que demonstrado que as retificações das EFDs não correspondem à realidade dos fatos ocorridos na movimentação de combustíveis da empresa autuada, ainda cabe tecer algumas observações sobre o conjunto dos dados apresentados e sua desconcertante exatidão. Como em toda atividade humana, erros também estão presentes nas operações dos postos revendedores - não somente erros humanos, mas também dos próprios instrumentos de medição, que operam dentro de margens de precisão. Sendo assim, a ausência de erros é um forte indicativo de que os dados registrados foram falseados. A nova movimentação de combustíveis apresentada pela autuada é assim.

Afirma que nos LMCs e EFDs retificadoras não há um único ganho ou perda em nenhum dia do período fiscalizado. Isso é impossível. Na movimentação de combustíveis a granel, os próprios instrumentos de medição têm imprecisões. Por isso, mesmo que a única preocupação do posto revendedor fosse manter seu estoque escritural exatamente igual ao seu estoque físico, ainda assim, haveria pequenas perdas ou ganhos de alguns litros - daí a tolerância de 0,6% dada pela Port. DNC 26/92. Note-se que as novas informações registradas pela impugnante têm precisão de milésimos de litro, então, não seria possível que ao longo dos exercícios de 2018, 2019, 2020 e 2021 não fosse registrada qualquer diferença de pelo menos 0,001 litro, em pelo menos um dos combustíveis comercializados e em pelo menos um dia desses anos todos. Também as cargas e descargas dos caminhões tanque teriam que ter essa precisão de milésimos de litro, o que torna a escrituração apresentada ainda mais inacreditável.

No entanto, diz que nas EFDs originais, há evidentes erros humanos de registro de documentos – vide CD anexado ao auto de infração –, quando se anotou a entrada escritural em data diferente da entrada física dos combustíveis nos tanques do contribuinte autuado. Como demonstra, esses erros geraram repercussões com perdas no dia em que houve apenas uma entrada escritural sem a entrada física e ganhos no dia em que houve a entrada física sem a entrada escritural. Isso só aconteceu, porque os valores desses estoques foram de fato medidos e anotados na movimentação dos combustíveis. Em outras palavras, mesmo sem que tenham sido apresentados comprovantes de medição desses dias, podemos ter certeza de que os valores registrados nesses dias em que houve esses erros foram realmente derivados de medição. Já nas EFDs retificadoras, nenhum desses erros está presente, e os valores indicados nos estoques iniciais e finais daqueles mesmos dias são totalmente diferentes das medições originais. Isso faz com que não seja crível a escrituração apresentada.

Em suma, salienta que o autuado não apresentou um único documento que provasse que houve erro em pelo menos um dos valores anotados na EFD original. As saídas de combustíveis indicadas nas NFC-e provam que as saídas indicadas nas EFDs retificadoras estão totalmente erradas, pois são inferiores àqueles das NFC-e. Os erros cometidos de forma orgânica na EFD original demonstram, pela simetria dos valores de ganhos e perdas registrados com os valores das notas fiscais, que foram realizadas medições reais e corretas dos estoques iniciais e finais nos dias em que esses erros aconteceram – o que prova que os valores desses mesmos estoques anotados nesses dias nas EFDs retificadoras não estão corretos. A suposta exatidão do controle da



movimentação de combustíveis feito pela autuada e anotado nas suas EFDs retificadoras não são possíveis no mundo real.

Conclui que o impugnante não demonstrou qualquer erro na EFD utilizada pela fiscalização, que é a tese central da defesa. Ao contrário, a sua tentativa de apresentar novas EFDs com informações falseadas (saídas que não correspondem às NFC-e, todos os estoques finais e iniciais alterados sem comprovações das medições, ausência total dos erros de registros de notas fiscais de entradas e, por consequência, ausência total de ganhos e perdas em um controle de estoques com precisão de milésimos de litro) demoveu qualquer opinião sobre eventuais erros nas EFDs originais, mesmo daqueles que a impugnante alegou serem visíveis a olho nu.

De todo o exposto, rechaçados todos os argumentos apresentados pela autuada, frisa que fica evidente que os novos documentos apresentados pela mesma, apenas reforçam a necessidade de se manter a autuação sem qualquer reparo.

Registro na sessão de julgamento, a presença do patrono do Autuado, Dr. Pedro Marcos Cardoso Ferreira, OAB/BA nº 7.606 e do Autuante, Auditor Fiscal, Jefferson Martins Carvalho que realizaram a sustentação oral.

### **VOTO**

Preliminarmente, embora o defendente tenha alegado a nulidade do procedimento fiscalizatório, não se incumbiu de fundamentá-la. Enumerou questões que tratam de mérito e serão oportunamente apreciadas.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que consta neste processo, a intimação sobre o início da ação fiscal, realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, fl. 12. Os demonstrativos que dão supedâneo a autuação se encontram às fls. 13 a 55, com o Termo de Entrega via DTE fls.56/59. Observo que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável indicado no campo próprio do Auto de Infração; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa, bem como, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, 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.

O defendente requereu a conversão do feito em diligência, para que o Auditor Fiscal analisasse o caso concreto, com base na sua escrita fiscal e contábil, em confronto com as NF de entradas e o LMC físico que diz ter retificado, e, se for o caso, lavrar novo Auto de infração. Pediu também, diligência por estranho ao feito e perícia técnica em seu estabelecimento, que pudesse confirmar que o seu Livro de Movimentação de Combustível teria sido retificado com base nos documentos fiscais.

Sobre os retomados pedidos, inclusive de perícia técnica fica indeferido de plano. Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, e II, “a” e “b” do RPAF/99, entendo ser desnecessária a requerida diligência/perícia, tendo em vista outras provas produzidas constantes do PAF, considerando que estes elementos são suficientes para a análise do mérito e conclusões acerca da lide. Verifico que

a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de entender a perícia fiscal como desnecessária, em vista de outras provas produzidas neste PAF.

No mérito, na infração 01, o autuado é acusado de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022.

A infração 02 trata de falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margens de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no meses de janeiro de 2018 a janeiro de 2022.

A defesa rebateu conjuntamente as duas infrações, que serão apreciadas de igual forma neste voto.

Nas razões defensivas, o Autuado alegou, que está sendo exigido que pague tributo sobre a presunção de omissão de receita, considerando apenas as Entradas/Ganhos, sem que tenha sido verificado os seus registros de Saídas/Perdas e sem a perquirição da busca da verdade real.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, não acato tal alegação. Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da Auditoria 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 os inventários de todos os tipos de combustíveis, no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300.

Assim, 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*).

Dessa forma, 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. Se faz necessário ressaltar, que durante todo o período fiscalizado, o defendente apurou e registrou em seu LMC, as diferenças, que agora aponta como exorbitantes e absurdas, e em nenhum momento adotou a providência necessária e prevista na legislação, para se reportar sobre o ocorrido.

Saliento, 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 o percentual de 0,6% citado, 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, nos anos 2018 a 2022, e somente ao ser autuado, no ano de 2023, negou o cometimento da infração sob a alegação de erro em sua escrituração, destacando ter retificado seu LMC e EFD, após a ação fiscal, afirmando

juntar à sua defesa, o livro físico da LMC com os ajustes que diz ter realizado, o que cairia por terra as omissões de entradas apontadas pela fiscalização.

Não acolho esta alegação, considerando que não possui legitimidade a realização de ajustes à EFD, após o início da ação fiscal, exceto para atendimento a intimação nesse sentido, feita pelo fiscal responsável pela fiscalização.

Vale salientar, que o Autuante analisou esta documentação acostada ao PAF em CD pela defesa e concluiu que, mesmo sem que tenham sido apresentados comprovantes de medição nos dias apontados como de ganhos excessivos, nas EFDs retificadas, nenhum desses erros está presente, e os valores indicados nos estoques iniciais e finais daqueles mesmos dias são totalmente diferentes das medições originais. Isso faz com que não seja crível a escrituração apresentada como retificada. Não foi apresentado um único documento que provasse que houve erro em pelo menos um dos valores anotados na EFD original. As saídas de combustíveis indicadas nas NFC-e provam que as saídas indicadas nas EFDs retificadoras estão totalmente erradas, pois são inferiores àqueles das NFC-e. Os erros cometidos de forma orgânica na EFD original demonstram, pela simetria dos valores de ganhos e perdas registrados com os valores das notas fiscais, que foram realizadas medições reais e corretas dos estoques iniciais e finais nos dias em que esses erros aconteceram – o que prova que os valores desses mesmos estoques anotados nesses dias nas EFDs retificadoras não estão corretos. A suposta exatidão do controle da movimentação de combustíveis feito pela autuada e anotado nas suas EFDs retificadoras não são possíveis no mundo real.

Neste cenário, cabe salientar, que os valores lançados pelo fisco foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que 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 físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

Neste sentido, o contribuinte, na condição de adquirente de combustível, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, 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.

Dessa forma, no presente caso, a conduta ilícita atribuída ao autuado é a omissão de recolhimento do imposto, devido na condição de responsável solidário. O fundamento da autuação não é a “presunção”, mas a atribuição da responsabilidade solidária esculpida no art. 6º da Lei 7.014/96. Neste caso, a responsabilidade tributária ora discutida, não é fruto de “presunção”, mas também se enquadra corretamente, no art. 10, I, “a” e “b” da Port.445/98.

Saliento que o autuado não apresentou qualquer dado que comprovasse a existência 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.

O levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

*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):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a”, do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

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 a acusação fiscal, visto que não apresentou provas concretas que justificassem o alegado erro em sua escrituração fiscal digital.

O defendente 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 defendente também alegou, que os seus registros foram efetuados de forma equivocada, o que se poderia deduzir, a olhos nus, 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.

Observe 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 retificação da EFD.

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.

Conforme corretamente esclareceu o Autuante, a fiscalização tomou como base seu SPED fiscal, com as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em sua EFD, no registro 1300. Informou que, examinou os arquivos mensais de EFD apresentados, e constatou que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor, se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de Entradas e Saídas e são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Ademais, acrescentou, que os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte, pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também, foi conferida na revisão fiscal, sem que tenha sido encontrado qualquer erro.



O autuado argumentou, que dispositivos da Lei nº 7014/96 seriam inconstitucionais, por afrontarem a Constituição Federal. 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.

Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, e por consequência é procedente também a infração 02, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Neste caso, o percentual da multa é de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

Assim, constato que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações e estivesse em consonância com os dispositivos citados neste voto, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam fictícias e criadas pela fiscalização.

Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.

Sobre as multas aplicadas, observo que não são confiscatórias como quer o defendente, visto que estão previstas em lei, portanto não acato o pedido de redução ou cancelamento. Concluo pela subsistência da infração 01 e pela procedência parcial da infração 02 devido a retificação da multa aplicada de 100% para 60%.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0004/23-5**, lavrado contra **FERRARI COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.063.400,58**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 953.151,92 e 60% sobre R\$ 110.248,66, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR