

**A. I. Nº** - 269138.0041/20-3  
**AUTUADO** - GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES  
- LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/02/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0004-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. 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. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADOS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração mantida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/02/2020, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$109.746,48, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.07.01: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Valor do débito: R\$109.652,57. Multa de 100%.

Infração 02 – 16.01.06: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, setembro a novembro de 2018; fevereiro, março, setembro a novembro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$93,91.

O autuado apresenta impugnação às fls.34/43 do PAF. Resume os fatos autuados. Afirma que intimada do Auto de Infração em epígrafe, vem tempestivamente, apresentar sua defesa, com base nos fatos e fundamentos que a seguir, alinha.

Preliminarmente, requer a declaração de nulidade dos autos pela ocorrência de restrição ao direito de defesa, tudo sendo feito à sua revelia, tanto que não deu conhecimento do início da ação fiscal em 04/02/2020, e nem foi dada a cientificação da lavratura do auto de infração ao término da fiscalizado, que ocorreu supostamente no período de 20/02/2020 até a data que se coloca como se tendo a leitura do auto em 26/02/2020, não se dando o direito de manifestação e sequer se encaminhou ou disponibilizou todos os dados objeto da fiscalização, em claro cerceamento de direito. Ressalta que foram retirados outros autos consistentes nas Notificações nº 2691380043/20-6, 269138.0004/20-7 e 269138.0042/20-0, tudo conforme os documentos ora juntados,

que estaria vinculado diretamente a este, já que se trata de alegação de falta de recolhimento do imposto apurado em função do valor do PMPF, isto porque, se não há a infração que ora se defende, por consequência, não se terá a infração constante do auto retro nominado, não havendo justificativa para que se tenha autos em separado. Diz que o fato acarreta nulidade, já que um depende do outro para reconhecimento do suposto crédito que reflete no PMPF.

Afirma que a indicação de falta de recolhimento de imposto como responsável solidário pela aquisição de combustível de terceiro desacompanhado de documentação fiscal, não tem fundamento e o próprio levantamento a isto demonstra, não se podendo tomar a defesa como genérica por saltar aos olhos as incorrências dos dados, em confronto com os dados existentes no levantamento e que não foram disponibilizados para o contribuinte autuado. Nota que, somente houve cruzamento de dados pelos sistemas disponíveis e a fiscalização toma os ditos dados levantados, como se fosse verdade absoluta (sem se debruçar no dever de buscar a verdade real), sem ouvir o contribuinte e sem lhe dar ciência da própria fiscalização que estaria em curso, impondo-lhe auto de infração e já com indicação de multa substancial, além dos encargos decorrentes.

Assevera que tudo ocorreu por inconsistência nos sistemas (junta folhas do SPED que consta da SEFAZ, que não representa a realidade e nem por isso, a fiscalização cumpriu o dever de buscar a verdade real do que ocorreu), inclusive o da automação gerido por empresa que foi autorizada pela SEFAZ, adotando a simplista atitude de lavrar auto e não se importando com os indiscutíveis erros e o fato demonstra que não houve a apuração devida, somente se tomando os dados cruzados e sem se importar com a verdade, tomando ganhos fantasiosos e desprezando as perdas. Diante de tais informações absurdas encontradas, deveria a SEFAZ, pelo dever de procurar a verdade material, buscar os dados constantes dos registros 1310 (tanques), 1320 (bombas), na medida em que se buscou a movimentação diária dos combustíveis, tudo em clara omissão e possibilitando a retirada de auto.

Entende que aconteceu violação ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, além de maculada a indicação de que o processo deve ser legal por não se atender aos direitos do contribuinte, incidindo no caso, o inciso IV, do art. 5º da Constituição Federal em vigor, devendo o CONSEF tomar conhecimento, sem afastar a possibilidade no fundamento de que não pode declarar a inconstitucionalidade, porque, aqui, se trata de violação ao direito e o desprezo do princípio de se buscar a verdade real, pelo que pede, de logo, a nulidade do auto de infração ora defendido.

Ainda em preliminar, argui a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização se deu condição de manifestação ao contribuinte, não se fazendo cientificação no início de ação fiscal e somente ocorreu a Cientificação quando da leitura em 26 de maio de 2020, com ciência através do sistema digital e se utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico.

Sustenta que a fiscalização foi realizada com o encontro de divergências com a realidade possível e não se ouviu o contribuinte, como previsto no RPAF/99, tanto que isto seria obrigação prevista no art. 47 do citado RPAF dispondo que se há erro passível de correção, por propositura do autuante poderá o Inspetor Fazendário cancelar o auto, daí a obrigação de possibilitar a manifestação do contribuinte, em decorrência de não se fazer o saneamento do processo para depois realizar o registro do auto de infração (art.45). No caso, não se atendeu ao que consta do art. 46 do RPAF/99 ao não se indicar a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados ou que foram praticados (o resumo disponibilizado no site omite dados importantes).

Frisa que ao não se pedir qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto, como sempre se fez nas fiscalizações (se concedia até 30 dias), verifica que não se atendeu ao insculpido pelo próprio RICMS e nem no RPAF, onde se tem a garantia da ampla defesa e ao contraditório, o que não ocorreu, com desprezo a norma Constitucional.

Diz que houve cerceamento ou mesmo restrição do direito, por não propiciar a manifestação no curso da ação fiscal, onde se tinha incoerências, além de não se considerar as perdas de um dia e a compensação possível no outro dia, na medida em que é possível erro escusável por conta de leitura errada de empregado, devendo ser tomado o auto como nulo.

Já com discussão de mérito, entende que tudo foi feito de forma unilateral e se usando sistemas, inclusive o de empresa terceirizada que foi autorizada para a automação (ECF - SPED) com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e carente de aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo Contribuinte à SEFAZ, que contém inconsistências, ou mesmo, considerando-se a possibilidade da existência de algum erro escusável, na medida em que um preposto pode ter lançado algum dado com engano, podendo ser em quantidade maior ou menor, portanto seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da retirada do auto de infração já com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Considera que ocorreu discrepâncias no trabalho da fiscalização, ao se encontrar erros na litragem e que poderia haver a compensação no outro dia. Simples erro ou engano não implica pagamento do imposto, com multa, por suposta omissão de entrada, eis que não se teve a hipótese de incidência que seria a circulação de mercadoria. Vê-se que não houve correção nos procedimentos administrativos investigatórios quando da ação fiscal, somente se fazendo a cientificação de início da ação, sem possibilitar qualquer explicação ou justificativa, ou mesmo que se juntasse documentação relativa aos fatos apurados, sendo certo que houve cerceamento de direito.

Pugna pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no auto de infração lavrado, e que sua alegação poderá ser comprovado, ao se analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível - LMC escritural, feito pelo posto, e mantido para conferência, acaso se faça necessário, através de perícia com a utilização dos LMC's físicos dos combustíveis ou mesmo para Parecer da Assessoria Técnica (ASTECH) da Junta de Julgamento Fiscal - JJF, porquanto pode demonstrar que tudo adveio de erros dos sistemas e se afaste o levantamento feito pela SEFAZ, com a defesa apresentada, dia a dia, de forma específica, não se podendo apontar que existiria defesa genérica. É o que requer.

Afirma que encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de Movimentação de Combustível - LMC, a forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então a realidade de forma física. Tem-se que levar em conta que o posto, nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques para apurar a movimentação do combustível, o fazendo também, de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um modo ou de outro, tem-se pequenas inconsistências. Quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido no dia seguinte, sempre tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Como se não bastasse, aduz que o próprio sistema usado, as vezes possibilita a incorreção de dados e, mais das vezes, tal falha é repercutida, até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, não havendo interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados. Distorções podem ocorrer em função do sistema. Ademais, tem-se também, que pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado e que ora apresenta defesa, podendo haver discrepância entre dados ou até informativos, não se podendo tomar tais situações como irregularidade passível de autuação, no entanto, o LMC físico encontra-se correto.

Discorre que a fiscalização, no presente caso, se ateve em colocar no sistema, que estaria fiscalizando, não dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como seriam realizados os atos fiscalizatórios, porque apenas posteriormente, tomou conhecimento de que a fiscalização

seria de modo eletrônico, cruzando informações constantes no sistema mantido pela SEFAZ, cotejando informações diversas através de um sistema que se denominou LMC/REGISTRO 1300 da EFD (diante das graves divergência e inconsistência encontradas, porque não se verificou os fatos e atos através dos Registros R1310 e R 1320).

Aduz que quando se cruza informações do LMC imposto pela ANP, com o registro da EFD, encontra-se muitas inconsistências que resultam em supostas irregularidades. Entende que não há dúvida de que informações da ANP cruzadas com a da SEFAZ, importaria em se encontrar equívocos e discrepância entre as situações específicas de cada informação, tanto que, na fiscalização ficou evidente, que a SEFAZ toma somente supostos ganhos e despreza as perdas. Deste modo, o encontro das informações em um dia e no outro, resulta em não se ter espelhado o que efetivamente ocorre, uma vez que houve desprezo no tocante as perdas escrituradas no LMC físico, levando a se ter fictamente ganhos, de modo que incidam impostos indevidos, fruto de bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Aduz que o sistema de fiscalização da SEFAZ, utilizado para a lavratura do auto em referência, precisa de aprimoramento, bem como, os sistemas usados pelos postos, a fim de que se possa afastar inconsistências e se evite a lavratura de auto de infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, sem a participação ativa do fiscalizado, para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes de se lavrar o auto.

Registra que os levantamentos feitos pela fiscalização, no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP registrada no LMC e o registro 1300 da EFD (com dados do R-200) demonstram que o sistema foi falho, ficando patente que somente se poderá levar adiante a fiscalização do modo que foi feito, se houver aprimoramento, com a ouvida do posto revendedor que está sendo fiscalizado, para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico utilizado no posto. Sustenta que o auto lavrado é nulo, porém, por zelo se afastará as multas aplicadas conforme alegações a seguir, servindo para a primeira infração, como também para a segunda.

No que se refere a infração 01, afirma que reflete na lavratura de outro auto, sobre os valores apurados e se encontram as supostas diferenças no PMPF (Auto de Infração nº 2691380043/20-6), e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota que os erros tomados como ganhos, na passagem de um sistema de um dia para outro, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme pode observar no demonstrativo da própria fiscalização e que foi gerado em função do sistema utilizado pela SEFAZ, em cotejo com as informações prestadas através do SPED fiscal, com utilização de sistema próprio do posto, surgindo então ganhos que não seriam reais, ensejando que se tenha a falsa impressão de que houve omissão de entradas quando isto não ocorreu, em nenhum momento fiscalizado. A fiscalização alcançou os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina V Power, Etanol Hidratado Comum, Etanol Hidratado Aditivado, Óleo Diesel BS500 Comum e Óleo Diesel BS10, informando a existência de ganhos em litros de forma seguida ou salteada.

Diz que é necessário que se debruce a fiscalização, na verificação de existência de repetição de “valor de ganho” e que veio a indicar “omissão de entrada”, de forma graciosa e sem que existam sequer notas fiscais, repetindo-se estoques, consoante se pode verificar do ocorrido no dia 19 de junho de 2015, com o produto óleo Diesel S500, dentre outras datas, onde se teve o lançamento de supostos “valor do ganho”, nas litragem respectivas de 3.418,34 litros, pois ocorreu perda no dia 18 de junho de 2015 de 3.097,18 litros e no dia seguinte se teve ganho de 3.418,34 litros em função de lançamentos de notas fiscais nos dias anteriores e descarregamento nos dias seguintes, ensejando perdas e ganhos, que deveriam ser compensados. Não se poderia ensejar a cobrança de imposto, sem que tenha ocorrido qualquer circulação de mercadoria, estando tudo registrado nos LMC's físicos, ficando o livro à disposição para conferência.

Exemplifica os erros constantes do levantamento que aponta ganhos que diz serem inexistentes no combustível Gasolina Comum. Aponta que houve um suposto ganho num dia e perda em outros, quando em verdade haveria de se fazer a compensação, ante a divergência entre o ingresso da nota em um dia e o descarregamento em outro, ou mesmo pelas ocorrências de erro de medição ou mesmo pela leitura equivocada feito pelo próprio sistema. Tal fato foi repercutido durante quase todo o período fiscalizado, com algumas indicações, ficando isto demonstrado de forma específica no levantamento feito dia-a-dia, conforme consta das indicações de omissões de entrada, que ora é acostado, juntamente com cópia do LMC. Exemplifica como inconsistência, por erro do sistema utilizado na fiscalização, outro produto o Diesel BS1Q, que devido ao horário houve o descarregamento no dia seguinte, ensejando que no dia mencionado houvesse o suposto ganho, porém no dia seguinte houve o descarregamento e houve uma perda de 5.943,79 litros, ocorrendo a compensação.

Frisa que que faltou à SEFAZ o cumprimento da obrigação de procurar a verdade. Reitera que isto ocorreu em todos os dias apontados do levantamento que abrange todo o período como se houvesse omissão de entrada dos combustíveis Gasolina Comum, Gasolina V Power, Etanol Hidratado Comum, Etanol Hidratado Aditivado, Óleo Diesel BS50G Comum e Óleo Diesel BS10 (erros reparáveis do sistema), indicando valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso, traz a colação demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializado e junta cópia dos LMC's físicos que abrange os dias anteriores e posteriores das datas indicadas, com suposta irregularidade.

Ademais, destaca que em todos os meses, se fez indicação no levantamento, de perdas ou ganhos, ocorrendo que em praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, fato que ocorre por força da evaporação, consoante legislação da ANP. Todavia, os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento da fiscalização, advieram de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio Posto, tendo-se inconsistências apuradas por falha de um ou outro sistema.

Aduz que se admitida a tese da SEFAZ, ter-se-á nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no Posto sem nota fiscal, quando isto não ocorreu, não havendo qualquer valor de ganho para se indicar a existência de omissão de entrada, sendo erro do sistema, tanto do Posto que pode ter gerado equívoco, como da própria SEFAZ, quando tomou as informações encaminhadas e realizou o cruzamento de informações.

Afirma que para comprovar a falta de fundamentação do auto que envolve vários períodos entre 2015 e 2019, acosta levantamento de todos os dias indicados com tendo inconsistência, com os dias correspondentes do LMC's físico e notas fiscais dos dias correspondentes onde houve a aquisição, que comprovam de modo específico as inconsistências apontadas, não se podendo dizer que a defesa seria genérica, não existindo cabimento se adotar os graves erros criados de forma fictícia com indicação de valor de ganho e, depois, omissão de entrada, que não existiu. Não há qualquer discrepância do LMC físico e as notas fiscais de entrada, não havendo porque existir os ganhos indicados no levantamento feito com a utilização do sistema R1300.

Afirma que os levantamentos realizados pelo Posto indicam que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco, omissão de entrada que gere a tributação, encargos e multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular diante do que consta dos seus Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de forma física, cuja exame e avaliação pode ser feita, pela própria COPEC, ou mesmo pela ASTEC vinculada à Junta de Julgamento Fiscal, ou seja, ao próprio Conselho encarregado do julgamento.

Entende que, não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, devendo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a compensação entre um dia e outro, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC de forma física, o que de logo requer.

Nota que se lista na autuação, através de demonstrativo, vários dias e períodos em que foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ referentes a evaporação (1,8387%, maior do que o tomado pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, com base no apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300, SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor, consoante se pode verificar com o exame do LMC físico que ora é colocado à disposição da fiscalização.

Assim, aduz que não há fundamentação para a manutenção da Infração, porque nunca houve “valor de ganho” como apontado no auto e nem “omissão de entrada”, conforme demonstrativos e cópias do LMC’s, comprovando que não houve omissão de registro de mercadorias, que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, utilizando-se do setor especializado, que confirmará tudo quanto foi argumentado na defesa apresentada.

No que se refere a infração 02, argui que tem como fundamento, falta de registro de documentos em sua escrita fiscal, referente aos anos de 2018 e 2019. Afirma que aproveita a fiscalização do cruzamento das informações, faz o levantamento das notas fiscais que foram emitidas em seu favor e aponta a existência de irregularidade. Como a infração foi abaixo de R\$200,00 não poderia falar em irregularidade que pudesse ser penalizada, pois a infração foi somente de R\$93,91, não se podendo vincular à especificada como nº 01.

Entende que mesmo que se rejeite a citada arguição, se teria que desconsiderar a infração 02, porque a escrituração fiscal não se restringe ao LMC, existindo o livro Razão onde se lança notas de despesas e toda movimentação financeira, o que a torna desnuda de fundamento.

Sustenta que a fundamentação da infração mencionada não deve subsistir, porquanto teria como cerne, o suposto ingresso de mercadorias ou serviços no estabelecimento sem a escrituração fiscal, quando não se considerou, que tais notas se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada, ou foram recebidas e posteriormente devolvidas, ou mesmo, seriam materiais para a efetivação de serviços, tudo indicando que não se impunha a escrituração.

Diz que adentrando ao mérito da infração, tem-se que o sistema glosou pequenos valores como sendo devido para aplicação de multa equivalente a 1% das mercadorias glosadas ou serviços tomados, sem o devido registro ou escrituração fiscal, sem o respaldo necessário, visto que, o que ocorreu foi a expedição de nota fiscal de remessa e com a respectiva devolução, não se pode tomar tais notas de entrada como irregularidades, já que houve a devolução da mercadoria.

Afirma que ocorreu também, a emissão de notas de simples remessa, ou para remessa futura, não se tendo, qualquer possibilidade de cobrança por tais mercadorias ou serviços, em especial porque se estaria em determinado período fazendo algum serviço e/ou reforma e isto veio a demandar remessa de mercadoria para a efetivação do serviço, não importando em circulação de mercadoria tributável.

Afirma que mesmo que fique ultrapassada toda a argumentação posta quanto as notas fiscais não escrituradas, porque escrituradas o foram no livro Razão, têm-se que levar em conta que não se aplicaria os dispositivos indicados no auto de infração, já que se tem dispositivo próprio como previsto na letra “d”, inciso XV, do art. 42, da Lei nº 7.014/1996.

Reitera que não há dúvida de que o auto de infração por falta de recolhimento de imposto por se ter adquirido combustíveis desacompanhados da documentação fiscal não tem qualquer sustentação e se o posto tivesse a possibilidade de acompanhar os levantamentos feitos, o fato ficaria demonstrado, daí porque houve a arguição de nulidade do processo administrativo por cerceamento de direito.

Apresenta entendimento de ser necessário que se desconsidere os levantamentos feitos, iniciando-se, se assim o quizer a SEFAZ, novo procedimento fiscal, com fito de se apurar a verdade que se tem de compra e venda de produtos combustíveis, perdas e ganhos, para não propiciar a cobrança de novo imposto sobre a circulação de mercadorias de modo fictício,

quando já se fez o recolhimento destes por substituição, de acordo com a circulação das mercadorias, podendo-se dizer que, levado adiante o levantamento feito pela SEFAZ, haverá verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional.

Em vista do exposto, requer-lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, seja o auto de infração, ora impugnado, julgado improcedente, fazendo-se justiça e aplicando-se melhor as normas constantes do RICMS/12, por ser de direito.

Requer, de forma alternativa, que se considere parcialmente a defesa apresentada, que se reduza substancialmente as multas apontadas, afastando-se a bitributação e a cobrança de multa sobre mercadorias não recebidas ou mesmo que foi para simples remessa. O valor do imposto que se pretende cobrar, teria sido levantado de acordo com valor médio tomado para cada combustível e por ano, o que de logo fica impugnado.

Requer, por fim, todos os meios de prova em direito admitidos, em especial o levantamento do LMC do posto e da avaliação das notas fiscais de ingresso de todas as mercadorias» quer seja de devolução, quer seja de aquisição, quer seja por simples remessa, a fim de garantir o direito a ampla defesa, além de desde já, requerer que o levantamento feito pela SEFAZ seja inteiramente revisto pela junta de julgamento fiscal, acaso não se tome providência de refazimento dos tributos que se alega sonegados, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados, e, se reserva no direito de requerer novas provas ou juntada de documentos, no curso do próprio processo. Pede acolhimento da defesa.

O autuante presta **informação fiscal** às fls. 51/62 dos autos. Afirma que vem apresentar a sua informação fiscal para redarguir cada ponto apresentado pela autuada em sua impugnação.

Sobre os supostos “vícios de fundo” do procedimento de fiscalização e os princípios da legalidade e da verdade material, explica que o *caput* do art. 37 da Constituição Federal, traz como norteador da Administração Pública o princípio da legalidade, que, de acordo com o magistério de José dos Santos Carvalho Filho, dita que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei”. No Direito Tributário, esse princípio tem como consequência o dever de o Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob pena de nulidade da autuação. Cita ainda, Celso Antônio Bandeira De Mello, em seu “Curso de direito administrativo”, leciona que o princípio da verdade material “consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado”.

Assim, em resumo, a autuada alega que sua escrituração fiscal digital (EFD) que subsidiou a autuação está errada e por isso os fatos descritos estão errados. Mais ainda, seus livros contábeis e seu livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) físico contém as informações corretas e ela os apresenta como prova da incorreção da EFD. Conclui que, como a autuação utilizou apenas a EFD e, deixando de examinar seus livros contábeis e LMC, não foram atendidos os princípios da legalidade e da verdade material na autuação.

Afirma ser claro o equívoco do contribuinte: imaginar que seu LMC físico e seus registros contábeis fazem prova contra a EFD. Na verdade, não se pode utilizar uma parte da sua escrita fiscal e contábil para fazer prova contra outra parte dessa escrita. Essa prova deve ser feita com base nos elementos que fundamentaram a escrituração.

Aduz que pela indivisibilidade da contabilidade, o LMC não pode fazer prova contra a EFD. Desse modo, não adianta apenas alegar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do auto de infração, que não correspondem aos registros do LMC”. Isso não quer dizer, que a autuada não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados, mas caberia demonstrar “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” a incorreção

dos lançamentos feitos na EFD, pois o ônus probatório lhe compete. Por fim, não pode a autuada apresentar como argumento de defesa, o próprio desleixo com a sua escrita fiscal.

Em resumo, diz que temos: (i) os princípios da legalidade e da verdade material foram rigorosamente seguidos; (ii) a prova dos fatos foi feita com a própria escrita fiscal digital; (iii) o LMC não faz prova contra a EFD; (iv) o ônus da demonstração de sua EFD está errada é da autuada; (v) a prova desses erros, de acordo com as regras contábeis, deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos”.

Nota que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ Bahia restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário (LRI).

Portanto, com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. Agora, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha. Deve-se observar ainda, que o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) dita que: § 1º aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Dessa forma, diz que tratando a Port. 445/98 do processo de levantamento quantitativo de estoques a ser realizado pela fiscalização e trazendo a Port. 159/19 tão somente novos procedimentos para a fiscalização, conclui que deve ser aplicada a norma do art. 144, § 1º, do CTN para garantir o emprego do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 aos fatos geradores já ocorridos.

Sobre a inexistência de “presunção de omissão de entradas” no procedimento de fiscalização, diz que, cumpre de imediato rechaçá-lo. Explica que o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Relator Ricardo Múcio Santana de A. Lima), 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 ).

Assim, o valor tido como omissão de entrada, não deriva de uma presunção, porque: (i) todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor; (ii) existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano, constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico; (iii) pode-se estabelecer com certeza absoluta, um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Sintetiza de forma conclusiva, que por ser norma procedimental, aplica-se aos fatos geradores já ocorridos, o parágrafo único, do art. 10, da Port. 445/98, e não traz qualquer “presunção”, antes impõe um limite para os ganhos anotados, que é uma “dedução” feita a partir das propriedades físico-químicas dos combustíveis informadas na legislação do setor.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal que



resultou na autuação e o controle dos estoques, diz que, essencialmente estudados pelas Ciências Contábeis, os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico.

Prossegue informando que, tecnicamente, um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (estoque inicial, EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (estoque final, EF). Matematicamente, EF deve ser igual a soma do EI com as E subtraídas das S ( $EF = EI + E - S$ ), mas, se EF for maior ( $EF > EI + E - S$ ), houve omissão de entradas, e se EF for menor ( $EF < EI + E - S$ ), houve omissão de saídas. Já o período do levantamento dos estoques depende da frequência com que se deva realizar os inventários e, apesar de essa ser comumente anual, há casos em que a legislação determina um intervalo mais curto entre os inventários.

Nota que na legislação que regula as atividades das empresas, esses inventários dos estoques podem ser feitos com períodos diferentes. Frisa que no caso particular dos postos revendedores de combustíveis, o controle dos estoques é mais rigoroso: os estoques devem ser inventariados duas vezes por dia, uma antes de qualquer venda no início do dia e outra no final do dia após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico: o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26/1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/08 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos, coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, aponta que existe no LMC um campo específico, para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a variações volumétricas.

Em resumo, assevera que no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias, o empresário deve fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%. Na EFD, esses mesmos controles são resumidos em três registros: 1300, 1310 e 1320. Descreve detalhadamente como são escrituradas a movimentação diária de combustíveis nos respectivos campos dos citados registros.

Sintetiza que as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e depois consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas por cada bico de cada bomba (registro 1320) e depois lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque, antes de ser consolidado a cada dia no registro 1300. Ressalta, ainda, que o processo é repetido a cada dia, sendo cada dia independente dos anteriores e dos seguintes. Descreve minuciosamente como se dá o registro da movimentação dos postos revendedores de combustíveis.

Salienta que na ação fiscal procedeu da seguinte forma: (a) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontrou erro algum; (b) verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontrou erro algum; (c) checkou 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 encontrou qualquer divergência.

Ressalta que o controle de estoques dos postos são feitos diariamente. Isso significa dizer que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, não se pode simplesmente alegar que os erros de um dia se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes. Por exemplo, se um ganho resultar de erro no

FECH\_FISICO de um dia, como o ESTQ\_ABERT do dia seguinte é medido também, não há que se falar em cancelamento puro e simplesmente. Nota-se que, como são medições independentes, é necessário demonstrar o erro ocorrido no FECH\_FISICO para provar que o ganho não existiu naquele primeiro dia e demonstrar que o ESTQ\_ABERT do dia seguinte estava errado e levou a indicação de uma perda equivocada. São dois dias, duas medições, dois registros todos distintos e que requerem provas distintas dos erros alegados. Portanto, não há que falar em cancelar o ganho de um dia com a perda do dia seguinte, pois, um é independente do outro.

Outro exemplo de erro possível, é a falta do registro de uma entrada de combustível. Nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro. Se essa nota for registrada em outra data, nessa data haverá uma perda decorrente dessa anotação sem a efetiva entrada física da mercadoria. Novamente, não há que se falar em cancelar a perda com o ganho por terem os mesmos valores. Nesses casos, o contribuinte necessita provar que aconteceu um erro na data de registro da entrada “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” - item 2.1.2 da norma NBC T 2.1.– por exemplo, com o recibo de entrega da mercadoria.

Ilustra com figuras, mostrando as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física. (fig. 4): movimentação de combustíveis sem perdas ou ganhos; (fig. 5): falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor da mesma; (fig. 6): movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; (fig. 7): entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada.

Esclarece que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD. Agora, como visto, a Port. DNC 26/92 estabelece um erro aceitável de 0,6% para os ganhos e perdas. Para valores superiores a esse percentual, uma justificativa escrita deve ser apresentada. Ou seja, um posto revendedor não pode se escusar dos valores anotados na sua escrituração diária simplesmente alegando que houve erro de qualquer maneira, pois, o LMC foi criado justamente para se manter o controle diário das perdas e ganhos dos estoques de combustíveis dentro dessa margem de 0,6%. Ademais, a margem da SEFAZ é 1,8387%, mais de três vezes superior a que o próprio órgão de controle definiu como limite. Dito isso, obviamente, erros podem acontecer acima desses limites, mas devem estar justificados e devidamente provados.

Assevera que além do erro de medição, podem ocorrer erros de escrituração pela anotação na EFD de um valor diferente do realmente medido. A prova desse tipo de erro deve ser feita pela autuada “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” - item 2.1.2 da norma NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) T 2.1.

Considerando que o levantamento dos estoques do posto é feito e anotado pelo próprio contribuinte diariamente e, utilizando-se da legislação que trata da variação volumétrica dos combustíveis, a Administração Tributária uniformiza o entendimento de que acima do percentual de 1,8387%, no território da Bahia, com suas características climáticas próprias, é possível concluir com segurança que o ganho excedente não se trata da mesma mercadoria indicada na sua escrituração, tendo havido entradas omitidas.

Explica que o trabalho da fiscalização fica, assim, simplificado, pois, os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo assim necessário exibir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que a autuada já a possui. Dessa forma, não é correta a afirmação da autuada de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Ressalta que as alterações da Port. 445/98 pela Port. 159/19, apenas a aperfeiçoou com novas

orientações procedimentais para a fiscalização, da forma como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Isto é, estabeleceram-se novos procedimentos de apuração ou processos de fiscalização, o que, pelo texto literal do art. 141, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), permite sua aplicabilidade imediata.

Ressalta que ficar patente, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se estabelecer com certeza absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução). Estabelecido essa variação limite fisicamente possível (premissa menor), todo valor além desse limite necessariamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia (dedução). Isso posto, o que exceder esse limite físico só pode ter uma única explicação: trata-se de uma entrada não documentada de combustível.

Comenta que a autuada alega, que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” exemplifica alguns desses supostos erros.

Entende que tal alegação não deve prosperar por três motivos: (i) não foi feita a prova do alegado erro no registro da data de entrada: a autuada não apresentou um recibo sequer, que corroborasse sua afirmação; (ii) conferidas todas as notas de entradas anotadas no registro 1300 da EFD, constata-se que elas estão também, anotadas no registro C100, com a mesma data de entrada.

Disso tudo, sustenta que resta evidente que: a) a inclusão do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 pela Port. 159/19 alterou o procedimento utilizado anteriormente para, no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, trabalhar com os levantamentos físicos de estoques feitos diariamente pela própria autuada e anotados na sua EFD. Assim, não é correto dizer que “o levantamento quantitativo de estoques somente se reporta a exercícios findos e, assim, fechados”. Também, é errado afirmar, que foi empregado “método não contemplado pela Portaria 445/98”, ou que “não existe base legal para o meio de apuração adotado”, ou que, o meio de apuração foi “criado pela autoridade fiscal”, ou que “o autuante não seguiu o roteiro legal”, ou que “o levantamento quantitativo não foi realizado de forma regular”, ou que “o levantamento fiscal foi realizado utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ”; b) por ser norma procedimental, as alterações feitas pela Port. 159/19 na Port. 445/98, retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme o art. 144, § 1º, do CTN; c) a cada dia, de forma independente, o levantamento quantitativo de estoques é feito pela própria autuada com o inventário dos combustíveis no início e no final das suas operações no dia, e registrando as omissões de entradas como ganhos e de saídas como perdas - tudo anotado no registro 1300 da EFD.

Esclarece que à realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD. Logicamente, podem ter havido erros de escrituração, mas esses devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam. É um erro grosseiro proclamar que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”, pois os ganhos calculados e registrados na EFD são o próprio resultado do levantamento quantitativo de estoques de combustíveis feito diariamente pelo posto revendedor. Portanto, não tem fundamento agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando ganhos de um dia, com perdas de outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente. Além do limite de 1,8387% imposto pela SEFAZ Bahia, limite esse bastante conservador, os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Daí, frisa ser errado afirmar que a “fiscalização não apresenta prova do ingresso de mercadorias

*sem documentos fiscais*”, pois, os registros dos ganhos feitos pelo próprio empresário fazem essa prova – eles são o registro das omissões de entradas levantadas pelo próprio empresário.

Por fim, ressalta que os volumes de omissões de entradas e as bases de cálculo dos valores de ICMS cobrados estão anexadas ao auto de infração, portanto, não há que se falar que houve “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS”. Apenas, por economicidade não anexa todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já os têm.

Acrescenta que além dos motivos indicados, a Port. 445/98, também tem o propósito de “esclarecer o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria, entendimento uniforme na aplicação da aludida norma”. Reproduz o citado dispositivo, para ressaltar ser admitida prova em contrário, isto é, a autuada pode demonstrar que as suas entradas sem documentação fiscal foram inteiramente devidas a operações não tributáveis ou com tributação encerrada.

Lembra que os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária. Explica que conforme o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, 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). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário, o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pelo art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96.

Ressalta que as omissões de entradas não são nada mais, nada menos, do que a prova de que aos estoques disponíveis foram adicionados combustíveis sem documentação fiscal e, por conseguinte, ocultando do fisco operações realizadas sem o pagamento do ICMS. E, como a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza, não se pode omitir entradas prejudicando o consumidor e sonhando imposto, e, ainda, pretender receber o tratamento tributário como se todos os tributos incidentes sobre ele estivessem devidamente pagos.

Assim, reproduz equação considerando o combustível adicionado sem documentação fiscal incluído pela autuada nos seus tanques. Isto é, o volume de produto disponível no tanque é igual à soma do volume de combustível comprado regularmente com notas fiscais e o volume combustível comprado irregularmente sem notas fiscais e cuja entrada foi omitida na EFD.

$$(i) \quad \frac{\text{Saídas Combustível sem Nota}}{\text{Saídas de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Portanto, a receita da venda do combustível adquirido sem notas fiscais, também segue a mesma proporção das saídas.

$$(ii) \quad \frac{\text{Receita de Combustível sem Nota}}{\text{Receita de Combustível com Nota}} = \frac{\text{Volume de Combustível sem Nota}}{\text{Volume de Combustível com Nota}}$$

Remata afirmando, que fica demonstrado que: (a) o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/06 e não no art. 4º, § 4º, IV, da Lei 7.014/96, e, portanto, não segue a regra da IN 56/07; (b) o cálculo do ICMS de responsabilidade do próprio posto revendedor deve seguir a IN 56/07, contudo, como demonstrado, quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07.

Cita o Código Civil, art. 226, eo art. 417 do CPC para lembrar que 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. Ainda esclarece, que 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. A escrituração, então, equivale à confissão extrajudicial do fato que se deseja provar. Contudo, essa presunção é relativa ou vencível, podendo ser atacada por todos os meios permitidos em direito, incumbindo o ônus dessa prova ao empresário - art. 373 do CPC. Dessa forma, conclui que não pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece.

Sobre a EFD, destaca aclarar o que são as inconsistências de que trata o art. 247, § 4º do RICMS/12. Uma inconsistência é uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão. Explica que no caso da autuação, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, 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 as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, afirma 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. Antes de mais nada, a prova de que existem erros no registro 1300 da EFD da autuada deve ser feita pela mesma, nos termos do art. 373, II, do CPC.

Mais ainda, sustenta que a prova de eventuais erros no registro 1300 do posto revendedor deve ser robusta, pois, é implausível que qualquer empresário trate com desleixo 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 que minimamente a respalde.

Também, não basta argumentar que “esses erros ficam claros quando se observa que os ganhos e as perdas de dias seguintes se cancelam”, pois, o registro das informações no LMC e no registro 1300 deve ser diário, e, além disso, quando os ganhos ou perdas forem superiores a 0,6%, o posto revendedor deveria justificar o fato no seu LMC, o que não ocorreu em nenhum momento.

Além desses pontos, repisa que não se pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), pois, não pode a parte invocar como prova em juízo unicamente aquela parcela que lhe favorece. Não basta, portanto, afirmar que “inúmeras foram as quantidades de ganhos, lançados no demonstrativo do AI, que não correspondem aos registros do LMC”.

Assevera ser obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, fazem prova contra si mesmo. Não foram encontradas inconsistências que suscitasse esclarecimentos pelo empresário. Daí, não ter sido necessário intimar o posto revendedor para que fizesse as devidas correções e não há que se falar em simples descumprimento de obrigação acessória pela escrituração irregular da EFD. Nenhuma das alegações de que seus “registros foram efetuados de forma equivocada” e que houve “erros escriturais” ou “erros de sistema” ou “erros de medição” foi devidamente provada.

Assevera que os levantamentos feitos e anotados pela autuada na EFD são diários e independentes. Não se pode tomar dois ou mais dias em conjunto para “demonstrar” que os ganhos se cancelam com as perdas. Também não se pode usar os levantamentos de dois dias seguidos para “provar” que houve erro na indicação da data de entrada de combustível no tanque – mormente quando a nota fiscal correspondente, como acontece em todos os casos, está devidamente registrada com data de entrada exatamente igual a da entrada anotada no registro 1300.

A respeito da infração 02, afirma que o Autuado não apresentou qualquer prova de suas alegações, deixando de apresentar elementos que configurassem a escrituração das referidas

notas fiscais.

Por fim, diz que rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada conforme todo o exposto, ratifica integralmente a autuação.

## VOTO

Preliminarmente, o defendente requereu a declaração de nulidade dos autos, alegando restrição ao seu direito de defesa. Disse que a ação fiscal se deu à sua revelia, sem tomar conhecimento do início da ação fiscal e foi dada a cientificação pelo DTE. Apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.

Acrescentou que eventual equívoco na apresentação de informações eletrônicas/digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art.18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que não possui suporte fático ou jurídico tal alegação. Ao contrário do alegado, consta neste PAF, a intimação sobre o início da ação fiscal realizada via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, cuja ciência pelo Autuado, se deu em 04/02/2020, conforme fl.04.

Por outro lado, durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa que foram devidamente atendidos neste processo.

Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f” da Instrução Normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, nos anos de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, e somente ao ser autuado, no ano de 2020, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração fiscal digital - EFD.

Como o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que

efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, como no presente caso.

É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo. No entanto, esta irregularidade resultou em auto de infração apartado, o de número 269138.0083/20-8.

O defendente arguiu, que aquele Auto de Infração estaria vinculado diretamente a este, já que se trata de alegação de falta de recolhimento do imposto apurado em função do valor do PMPF, isto porque, se não há a infração que ora defende, por consequência, não se terá a infração constante do auto retro nominado, não havendo justificativa para que se tenha autos em separado. Diz que o fato acarreta nulidade, já que um depende do outro para reconhecimento do suposto crédito que reflete no PMPF.

Não tem procedência esta alegação. Observo que a infração ora apreciada, possui por fundamento, levantamento fiscal próprio e demonstrativo do cálculo apurado, que se encontra presente neste PAF fls.04 a 30. Este cálculo está em consonância com o retromencionado dispositivo da Portaria 445/98 (art. 10, item 1, “a” da Portaria 445/98). Diferentemente do entendimento do autuado, seu cálculo é independente do efetuado para apurar o imposto por “antecipação tributária”. Embora resultem de uma mesma base, que é o valor das omissões, no presente caso, o tributo é apurado devido a “responsabilidade solidária”, possuindo dispositivo específico citado, tanto para o enquadramento da infração, quanto para a aplicação da multa. Portanto, a exigência do ICMS por “responsabilidade solidária” e a apuração da “Antecipação Tributária” pode ser realizada no mesmo Auto de Infração, ou de forma apartada em um lançamento de ofício específico, sem trazer qualquer prejuízo a defesa do contribuinte, visto que recebeu o demonstrativo do débito.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, demonstrativo fls.04 a 30 e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou revisão fiscal, a ser realizada pela COPEC ou ASTEC, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I, “a” e “b”, do RPAF-BA/99).

No mérito, a infração 01 trata da 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Como já mencionado, a constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 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.

O defendente alegou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica, os LMC físicos e os livros contábeis.

Disse que junta, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico escriturado pelo Posto, relativamente a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.

Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.

Observo que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à



apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência. É importante registrar, que a legislação baiana que rege a matéria, atribui o percentual de 1,8387% como variação volumétrica aceitável, limite esse, bastante conservador se comparado aos 0,6% disposto pela ANP. Os ganhos deixam de ser tratados como variações aceitáveis acima desse limite, nos volumes comercializados pela autuada e passam a ser considerados como omissões de entradas.

Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, percentual comentado pelo autuante na informação fiscal.

A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.

Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. 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.

Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96).

Em relação à multa aplicada, que foi objeto de contestação pelo autuado, observo que não há reparo a fazer, considerando que houve falta de recolhimento tempestivo do imposto apurado mediante levantamento fiscal, existindo absoluta consonância entre a prevista na Lei e a aplicada pela fiscalização, estabelecida no art. 42, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7014/96, que reproduzo, *in verbis*:

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

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*(...)*

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos” acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 01, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

A infração 02, trata de entrada no estabelecimento, de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, sem o devido registro na escrita fiscal.

A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não retrata qualquer condicionante para sua aplicação, nem mesmo a ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

O defendente alegou, que as notas fiscais alvo desta infração estariam devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no livro Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

Conforme Súmula do CONSEF nº 7, *“Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”*. Neste caso, considerando que não foi exigido imposto, e sim, multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de escrituração do documento fiscal no Registro de Entradas, está correta a autuação fiscal.

Sem apontar objetivamente quais seriam os documentos fiscais, o Autuado disse que algumas operações discutidas na infração 02, se trata de cancelamento, portanto as mercadorias foram devolvidas. Acrescentou também que haveria operações que trata de Simples remessa, operações para entrega futura.

Observo que no caso de devolução, o estabelecimento que devolver mercadorias deve emitir nota fiscal mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário; o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o ICMS (Art. 451 do RICMS-BA/2012). Em relação ao retorno de mercadorias, o estabelecimento que receber mercadoria em retorno que, por qualquer motivo não tenha sido entregue ao destinatário, deverá emitir Nota Fiscal por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário (art. 450 do RICMS-BA/2012). Ou seja, quando há devolução ou retorno de mercadorias, tais fatos devem ser comprovados por meio do respectivo documento fiscal e escrituração fiscal, mas essa escrituração não foi comprovada no presente processo.

De igual forma, sobre operações de simples remessa, o defendente não acostou aos autos os documentos comprobatórios de que as notas fiscais mencionadas nas alegações defensivas, foram lançadas em sua escrita fiscal, considerando que nos termos da legislação vigentes não existe exceção sobre a escrituração das referidas notas fiscais. Assim, concluo pela subsistência dessa infração 02.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0041/20-3**, lavrado contra **GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$109.652,57**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, incisos III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além

da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$93,91**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2021

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR