

A. I. Nº - 269138.0027/20-0
AUTUADO - G R REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/07/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0086-03/21-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 da substituição tributária, recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. **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 à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. **3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇOS TOMADOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa da infração 02. 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\$104.512,44, 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\$92.742,12. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.07.02: falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida 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 da 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. Valor do débito: R\$11.239,66. Multa de 100%.

Infração 03 – 16.01.01: deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de julho, setembro a novembro de 2015, fevereiro e março de 2016, julho, setembro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$173,88.

Infração 04 - 16.01.02: deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de outubro de 2015; julho, setembro e dezembro de 2016; janeiro, fevereiro, setembro e novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$30,09;

Infração 05 – 16.01.06: deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, agosto, setembro e dezembro de 2018; abril a agosto e outubro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias e serviços, totalizando R\$326,70.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 34/41 do PAF. Afirma que, por seu representante legal, vem apresentar defesa pelas razões de fato e direito a seguir delineadas. 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 o Posto autuado foi fiscalizado de forma eletrônica, através de informações cruzadas digitalmente, por suposta agressão do RICMS/12, alcançando o período de 01/01/2015 a 31/12/2019, conforme reproduz, tudo de forma censurável, sem que tenha analisado a situação real da empresa, somente se valendo do sistema criado e de informações encaminhadas.

Em preliminar, diz arguir a nulidade do feito administrativo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização, se deu condição de manifestação ao contribuinte, fazendo-se uma cientificação de início de ação fiscal, com ciência através do sistema digital e utilizando do DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não indicando a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem tão pouco, pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Afirma ser indubitável que não se atendeu ao insculpido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, onde se tem a garantia da ampla defesa e ao contraditório, não havendo possibilidade de manifestação no curso das apurações, restringindo a defesa, quando não possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento feito com os sistemas disponíveis, encaminhando-se resumo que não retrata o que foi efetivamente concretizado, sem que o contribuinte tivesse acesso anterior à lavratura, para ter o direito de justificativa de fatos e atos, fazendo prevalecer a vontade do Estado e sem propiciar as garantias ao contribuinte, desprezando inclusive, a sua própria legislação que rege a questão de estoques.

Sustenta que tudo foi feito de forma unilateral e usando sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e sem aprimoramento, com ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para que se tenha a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ.

Comenta que tais arquivos contêm inconsistências, e deve ser considerada a possibilidade da existência de algum erro escusável, logo seria de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida antes da lavratura do auto de infração, que já vem com indicação de possível sonegação na entrada ou saída, ou mesmo, para se verificar o lançamento pelo próprio sistema de dados repetidos e incorretos.

Afirma que o fisco chegou à conclusão de que existe irregularidade, sem conceder direito de manifestação do contribuinte, sem a cientificação da ação fiscal como devido, como previsto no RPAF (art. 26, III). Este procedimento tanto seria obrigação, que no art. 47 do RPAF, diz 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, tudo em decorrência de não se fazer o saneamento do processo para depois realizar o registro do auto de infração. No caso, não se atendeu ao que consta do art. 48 do RPAF 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).

Afirma que não houve correção na marcha dos procedimentos administrativos investigatórios, ou seja, 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. Isto ocorre sobretudo, porque a cientificação não indica qualquer possibilidade de acesso à informação acerca da ação fiscal, pugnando-se pela nulidade do processo administrativo que veio a resultar no auto de infração lavrado. De logo, sustenta, que tal fato poderá ser comprovado ao se analisar e levantar todos os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustível - LMC feito pelo posto e mantido para conferência, através de perícia, ou mesmo para Parecer da Assessoria Técnica da Junta de Julgamento Fiscal - JJF, desde já, deixando evidenciado que a não adoção da diligência para levantamento dos erros existentes no levantamento feito por meio eletrônico, sem ao menos considerar que em alguns dias se tem ganhos, porém em outros, se tem perdas. É o que se requer.

Necessário dizer, que a empresa autuada encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED Fiscal, que tem algumas inconsistências e pode gerar erros, por isso mesmo, o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, Livro de Movimentação de Combustível - LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia-a-dia, produto por produto, tendo-se então, a realidade no próprio SPED, só que se teria que fazer as compensações devidas, entre os dias, já que em um, existiria perda e em outro, ganho, ou vice-versa. 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 tranquilamente no dia seguinte, sempre se tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Como se isso não bastasse, frisa 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 e passível de autuação, no entanto o LMC encontra-se correto.

Assevera que na maioria das vezes, a fiscalização de maneira regular indica ao contribuinte que se iniciou o procedimento fiscalizatório, pedindo documento ou até explicações acerca de determinadas situações encontradas. Entretanto, no presente caso, nada disso foi feito, se atendo a fiscalização, a colocar no sistema que estaria fiscalizando, não dando conhecimento do que estaria sendo feito e nem como, se estava realizando os atos fiscalizatórios, porque apenas posteriormente, tomou conhecimento de que 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. Nota que, ao se cruzar informações do LMC imposto pela ANP, com o registro da EFD, é certo com isto, se encontrar muitas inconsistências e que resultaram em supostas irregularidades.

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 possíveis e se evite a lavratura de auto de infração para impor multa de forma injusta e sem atender aos critérios impostos pela própria legislação estadual, em especial o

RICMS e outras normas esparsas aplicáveis, e sem que se tenha participação ativa do próprio fiscalizado, para apresentar manifestação acerca do encontrado e antes mesmo de se lavrar o auto de infração.

Ressalta que os levantamentos feitos pela fiscalização no cruzamento da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e o registro 1300 da EFD demonstram de forma indubitosa que o sistema foi falho, apresentando inconsistências, 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 até mesmo para que possa colher informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto. Não há dúvida de que o auto lavrado é nulo de pleno direito, porém, por zelo, se afastará as multas aplicadas na conformidade das alegações discriminadas, tanto servindo para a primeira, como para a segunda infração.

Já com adentramento ao mérito, no que se refere a primeira infração, e que reflete sobre os valores apurados para as supostas diferenças no PMPF consistente na segunda infração, e, em análise do levantamento feito pelos meios eletrônicos, denota-se que os erros tomados como ganhos, na passagem de um dia para outro, de forma salteada em determinados dias, não existiram, conforme se pode observar no demonstrativo da fiscalização e que foi gerado em função do próprio sistema utilizado pela SEFAZ em cotejo 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 entrada, quando isto não ocorreu em nenhum momento fiscalizado. A fiscalização alcançou os combustíveis, Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Etanol Hidratado Comum, Etanol Hidratado Aditivado, Óleo Diesel BS500 e Óleo Diesel S10 Aditivado, informando a existência de ganhos em reais, de forma salteada, alcançando o período aqui já declinado, sem contar a argumentação já lançada em preliminar.

Para melhor aclarar os fatos e exemplificando os erros constantes do levantamento que aponta ganhos inexistentes no combustível Gasolina Comum, ensejando a suposta omissão de entrada, tem-se que, normalmente, pode ocorrer que o combustível chegue ao posto na noite de um dia, com a discriminação da data da emissão da nota, a exemplo do dia 16 de março de 2019, quando recebeu gasolina comum, havendo necessidade de entrada da nota fiscal neste dia, ensejando lançamento imediato no estoque com indicação de perda, todavia, só há o descarregamento no dia seguinte, quando se faz constar do LMC, ocorrendo então, o ingresso do combustível no estoque, ensejando ganho, como se pode ver, no dia 17 de março de 2019, quando então se teve a indicação de ganho de 5.000 litros.

Observa então, que houve uma suposta perda num dia e ganho em outro, quando na verdade haveria de se fazer a compensação, ante a divergência entre o ingresso da nota em um dia e o descarregamento em outro. Tal fato foi repercutido durante quase todo o período fiscalizado e também envolvendo outros tipos de combustíveis, ficando isto demonstrado de forma específica, no levantamento feito dia-a-dia, conforme as indicações de omissões de entrada, que ora acosta, juntamente com cópia do LMC.

Ainda para comprovação das distorções existentes no levantamento feito e que já impugnou, para que não se diga que se fez de forma genérica, destaca que junta demonstrativo e LMC correspondente aos dias indicados como se supostamente tivesse havido ganho, aliás, como já foi colocado, por isso mesmo, quer salientar que nos dias 15 e 16 de setembro de 2016, se indica que houve ganho, pertinente a Gasolina Comum, sendo que isto não ocorreu. No dia 14 de setembro de 2016, o estoque de abertura foi de 2.934,00 litros, com ingresso de 5.000,00 litros, NF 490.371, com volume de saídas do dia de 5.195,85 litros, tendo-se o estoque escritural de 2.735,15, com indicação de ganho de 4,85, com estoque de fechamento, somente de 2.743,00, sendo que no dia seguinte (15) teve o estoque inicial na quantidade de litros antes indicada, recebendo mais 5.000,00 litros, (NF 540.588), com a venda do dia alcançando 5.691,16 litros, o que veio a ensejar que o estoque final físico fosse de 2.051,84. Entretanto, o registro de medição de LMC constou 15.246,00 litros, o que veio a ensejar ganho de 13.194,16 litros, determinando que no dia seguinte, o estoque fosse aberto

em 15.246,00 litros, no que também foi recebido 12.000,00 litros (NF 490.850/490.923) com indicação de vendas do dia 27.244,15 litros, com estoque final físico de 1,85 litros, o que ensejou o volume de registro de medição de 8.987,00 litros, apontando-se ganho de 8.895,15 litros. Como esse, registra números inerentes a outros dias, para reforçar sua argumentação.

Assevera que não houve qualquer omissão de entrada e as notas foram escrituradas de forma regular e houve somente o desencontro quando do descarregamento. Se a SEFAZ considerasse as perdas ocorridas não se teria como se falar em ganhos que possibilitaram a indicação de omissão. Menciona também, a existência de erros no sistema de medição do posto, onde se teria um erro escusável, inexistindo o ganho de 1.797,07 litros no dia 25 de dezembro de 2019, isto porque, no dia anterior se teve uma perda de 1.868,81 litros, sendo que pelo erro de leitura não há que se tomar como omissão de entrada e se impor o pagamento do imposto e multa, quando não ocorreu a hipótese de incidência para geração do imposto e nem há que se falar em aquisição de combustível sem a documentação fiscal correspondente.

Aponta que o erro pode ter ocorrido em face do PDV existente na pista, correspondente a um turno, que gerou uma medição causando o erro de perda em um dia e ganho no outro, e o fato não pode ser tomado como omissão de entrada para a cobrança de imposto, acrescido de multa. Isto ocorreu em todos os dias apontados do levantamento (erros reparáveis), indicando-se valor de ganho inexistente e que houve omissão de entrada. Por isso mesmo, traz a colação dos autos demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e se junta também cópia dos LMC's que abrange os dias os anteriores e posteriores das datas indicadas como houve suposta irregularidade. Induvidoso que não houve ganho na forma indicada no levantamento feito pelo sistema R1300, deixando-se somente de verificar a compensação de um dia para outro em face do lançamento da Nota Fiscal, inexistindo qualquer recebimento de combustível desacompanhado de documentação fiscal.

Ressalta que em todos os meses, se fez a indicação no levantamento, se houve perdas ou ganhos, ocorrendo que, praticamente todos os meses se indicou pequenas perdas ou pequenos ganhos, inclusive o fato ocorre por força da evaporação possível, consoante se tem constando da legislação da ANP. Todavia, importante que se coloque que os erros constantes de ganhos nos dias indicados no levantamento feito pela 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.

Aponta que o levantamento realizado pelo posto autuado, indica que não existiram “valores de ganhos” e nem tampouco, omissão de entrada para que se faça a tributação, como encargos e, inclusive, multa pesada, ficando impugnados os levantamentos feitos pela SEFAZ, no particular, diante do que consta dos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC's, de todos os combustíveis, 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.

Assegura que levar adiante o levantamento feito pela SEFAZ implica verdadeiro confisco, o que não pode ser tolerado e agride a legislação pátria, quer seja a ordinária, quer seja a Constitucional. O cotejo das perdas e ganhos nos referidos dias indica que houve erro no sistema de apuração, repita-se, por isso mesmo foi feito o levantamento dia-a-dia, onde se indicou a inconsistência, havendo sempre a compensação entre as perdas e ganhos ou então a demonstração de que houve inconsistência do próprio sistema alcançando o mantido pelo posto e aquele utilizado pela SEFAZ. Em verdade, não houve qualquer quantia a ser considerada como ganho para fins de tributação ou omissão de entrada, devendo, por isso mesmo, se afastar a tributação almejada, rejeitando-se o que foi apurado nos dias mencionados como exemplificação e em todos os outros dias em que se aponta valor de ganho e omissão de entrada, ante a se ter a compensação entre os dias entre o lançamento equivocado de dados, podendo ser feito a conferência com a análise das notas fiscais de entrada e a escrituração do LMC, o que de logo se requer.

De outro modo, diz que pelo sistema utilizado pela SEFAZ, somente se tomou os ganhos, com desprezo das perdas, entretanto quando se verifica LMC normal e se coteja as perdas ou ganhos de

um dia com as perdas ou ganhos do outro, sempre há o acerto da movimentação que se deu de forma correta. 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 de referência a evaporação (1,8387%, até maior do que o tomado pela ANP de 0,8%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo 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 mantido e que ora é colocado à disposição da fiscalização.

Patente, diz ser os reflexos advindos da infração 01, que vieram a resultar na indicação da infração 02, de falta de recolhimento em decorrência do valor do PMPF que é levantado em função levantamento do ICMS que seria supostamente devido e indicado na infração 01. Assim, sustenta ser patente, que não há fundamentação para a manutenção das infrações 01 e 02, porque nunca houve “valor de ganho” como apontado no auto e nem “omissão de entrada”, estando mais que comprovados, com os demonstrativos e cópias do LMCs, que podem ser auditados por determinação da Junta de Julgamento Fiscal, utilizando o setor especializado, que confirmará tudo quanto foi argumentado na defesa apresentada,

No que se refere a infração 03, alcançando a fundamentação da defesa as infrações 04 e 05, argui-se que têm o mesmo fundamento, e, além disso, lançou a infração 05, não restando dúvida, de que a fiscalização aproveitou o cruzamento das informações, fazendo-se os levantamentos das notas fiscais que foram emitidas em favor da autuada e apontou a existência de irregularidade, quando se trata de notas fiscais que foram lançadas na conta do imobilizado ou para consumo, estando escrituradas no livro Razão.

Comenta que não se pode caracterizá-las, na medida em que as infrações referenciadas foram fruto da mesma ação fiscal e deveriam ser objeto de uma só autuação, no que se refere às infrações de números 3, 4 e 5, cuja única diferença, seriam os anos em que as notas fiscais foram emitidas e que num caso, seria sem o devido registro, com mercadorias tributáveis ou não, e no outro caso, seria mercadoria ou serviço sem registro na escrituração fiscal.

Afirma que a fundamentação para qualquer das infrações mencionadas, serve para as outras, não havendo que se fazer distinção entre elas, porquanto todas teriam como cerne, o suposto ingresso de mercadorias ou serviços no estabelecimento sem a escrituração fiscal, quando não se considerou as que se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada, ou, foram recebidas as mercadorias e devolvidas, ou mesmo, seriam materiais para a efetivação de serviços por empresas outras, tudo indicando que não se impunha a escrituração.

Se queixa que houve repetição de períodos fiscalizados, com a retirada de multa sobre a mesma base de cálculo por duas vezes. Ocorrendo uma hipótese de incidência do imposto, não pode haver desdobramento para mais penalizar o contribuinte, fazendo crer a existência de 3 infrações distintas, quando ocorreria uma só hipótese, mesmo porque, as notas fiscais foram de mercadorias e/ou serviços que se destinariam ao imobilizado ou para o consumo.

É preciso dizer, que a acusação de que ocorreu a entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço sem o devido registro na escrita fiscal (seja ou não tributável), tem-se que o sistema apontou a aplicação de multa equivalente a 1% das mercadorias glosadas ou serviços tomados, como sem registro ou escrituração fiscal, sem o respaldo necessário, visto que, o que ocorreu foi a expedição de nota fiscal de remessa, com a respectiva devolução, não se podendo tomar tais notas de entradas, já que houve a devolução, como forma de irregularidade, como já colocado anteriormente.

Comenta que ocorreram 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. Indiscutível que houve registro da operação, tanto que o próprio Estado

glosou através das informações encaminhadas a falta de escrituração que não enseja a cobrança de qualquer multa.

Para evitar dúvidas, diz acostar aos autos todas as notas referentes as supostas infrações, nas quais se pode constatar a falta de sustentação para a manutenção destas, considerando que se coloca a disposição da fiscalização para que se possa levantar as inconsistências contidas no levantamento feito e que aponta o ingresso de mercadorias sem a devida escrituração ou registro, seja ou não tributável.

Observa que ultrapassadas todas as argumentações, tem-se que levar em conta, que não se aplicariam os dispositivos indicados no auto de infração, já que se tem dispositivo próprio e que abarcaria as infrações 3, 4 e 5, como previsto na letra “d”, inciso XV, do art. 42, da Lei nº 7.014/1996.

Assevera não ser possível que o Estado venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, quando o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também, os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Em vista do exposto, requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, e outros que se fizerem necessários, tudo para que, afinal, seja o auto de infração, julgado improcedente. De forma alternativa, que se considerada 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.

Comenta que 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, mesmo porque a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para menos ou para mais, o que implica em se ter preço médio divergente do real.

Requer, também, o direito de ser intimada de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação/informação fiscal a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual, considerando que assiste direito de manifestação acerca do que for apresentado para garantia da ampla defesa e do contraditório, aplicando-se ao caso a própria legislação contida no decreto que fez a regulamentação do processo administrativo fiscal. Por cautela, se considerada parcialmente a defesa apresentada, que se aplique somente penalidade de advertência, ou mesmo, se assim não for entendido, que se aplique o dispositivo próprio e que abarcaria as infrações 3, 4 e 5, previsto na letra “d”, inciso XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

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 sonogados, devendo a parte autuada ser intimada para todos os fins dos atos praticados, e, ademais, se reserva no direito de requerer novas provas ou juntada de documentos no curso do próprio processo, em especial depois do autuante, ou seu substituto, apresentar informações fiscais acerca da matéria tratada na defesa. Pelo acolhimento da defesa.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 53/66 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.

Sobre a alegação da autuada de que houve “restrição ao direito de defesa, tudo sendo feito à revelia do contribuinte, tanto que não se deu conhecimento do início da ação fiscal (...) e nem foi feita a cientificação da lavratura do auto de infração ao término da fiscalização (...) não se dando o direito de manifestação e sequer encaminhou ou disponibilizou todos os dados objeto da fiscalização”, afirma que isso não é verdade, como se pode ver pelas cientificações de início de ação fiscal e de lavratura de auto de infração, esta última contendo um anexo com o PAF inteiro.

Sobre a ampla defesa no procedimento de lançamento, traz ensinamentos de Ricardo Alexandre, em Direito tributário esquematizado, 8ª ed., que leciona que o procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) oficiosa, que se encerra com a notificação e b) a contenciosa, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo. Aduz ser na segunda fase, que se verifica o contraditório (diferido).

Assim, a fase oficiosa engloba todos os atos praticados pelo agente fiscal desde o início da fiscalização até a lavratura do auto de infração ou notificação fiscal. Nessa fase, vigora o princípio inquisitorial. Já a fase contenciosa é inaugurada com a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte se insurgindo contra o lançamento efetuado. É nessa fase que se verifica o princípio do contraditório e da ampla defesa na forma prevista no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Do exposto, vemos que a revisão fiscal que antecedeu a autuação tem natureza inquisitorial e investigatória, não se aplicando os princípios do contraditório e da ampla defesa e, por isso, não havendo violação do art. 5º, LV, da Constituição Federal em decorrência da falta da “possibilidade de manifestação no curso das apurações” pela autuada, ainda que, no seu entender, seja “de direito e justo que a parte autuada fosse ouvida, antes da retirada do auto de infração”, conforme a sua interpretação dos artigos 45, 46 e 47 do RPAF-BA/99.

Após discorrer sobre a ampla defesa na fase contenciosa, afirma que a autuada alega, que a sua defesa é cerceada “quando não se possibilita o acesso a todos os dados do cruzamento” ou porque os anexos ao auto de infração são “resumos que não retratam o que foi efetivamente concretizado”. Ocorre que isso não é verdade. A autuação foi integralmente baseada no seu SPED Fiscal, a que tem completo acesso. E os anexos ao auto de infração são um resumo dos fatos por economicidade, mas identificam perfeitamente todos os elementos dos fatos geradores.

Conclui sobre a questão: (i) foram feitas as cientificações de início de fiscalização e de lavratura de auto de infração e de notificação fiscal pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) – vide documentos anexos ao PAF; (ii) foi entregue como anexo à cientificação de lavratura do auto de infração, todos os seus anexos; (iii) devido à sua natureza inquisitorial e investigatória, não cabe a aplicação do contraditório e da ampla defesa durante os procedimentos de auditoria fiscal que levaram à lavratura do auto de infração; (iv) a autuação foi baseada nos dados do SPED Fiscal e esses estão disponíveis à autuada. Não houve, portanto, cerceamento à ampla defesa; (v) os anexos ao auto de infração são resumos que possibilitam a exata definição dos fatos geradores. Desse modo, não há que se falar em prejuízo à ampla defesa.

Sobre a correção técnica do levantamento quantitativo de estoques feito na auditoria fiscal, que resultou na autuação, cita o controle dos estoques à luz das Ciências Contábeis. Explica que os estoques referem-se às mercadorias, produtos (finais ou inacabados) ou outros elementos na posse de um agente econômico.

Comenta que hoje, diferentemente da Era Mercantilista, quando “bastava o levantamento dos estoques em termos físicos”, a análise e classificação dos estoques se tornaram muito mais complexas (MARTINS, Eliseu. “Contabilidade de Custos”. 10ª Ed.). Diante dessa complexidade, a Portaria nº 445/98, não veio criar conceitos novos de contabilidade, mas, como exposto nos seus considerandos, ela foi publicada para “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” dada as dificuldades encontradas pelos fiscais no seu trabalho cotidiano “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”. Isso posto, não se pode interpretar essa norma, sem que se conheça os conceitos de contabilidade em que ela se fundamenta. Traça considerações sobre o inventário dos estoques.

Ressalta que o inventário trata da contagem física e *in loco* das mercadorias. Então, quando a Port. 445/98, no *caput* do seu art. 1º, dispõe que o levantamento quantitativo de estoques se trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período”, sabemos

que o levantamento toma por base duas contagens físicas do bem *in loco*, uma no início e outra no final do período analisado. Desse modo, 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.

Registra 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 ao 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, de 13/11/92, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15/12/92, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18/04/2008 e suas atualizações, para atender aos seus propósitos: (a) proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis; (b) controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população; (c) facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais; (d) coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis.

Nesse diapasão, 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. Além disso, 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). Em resumo, 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. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis, com os campos específicos para registro. Reproduz todos os campos de cada um dos registros mencionados.

Explica 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. Transcreve como se dá os possíveis erros no controle de estoques feitos diariamente e registrados na EFD. Cita o que o empresário deve registrar a cada dia ou DT_FECH no registro 1300. Diz que logicamente, como em toda atividade humana, é possível que existam erros no controle do estoque dos postos revendedores de combustível. Descreve como esses erros tendem a ocorrer.

Salienta como se deu o procedimento em seu trabalho: (i) refez todas as somas e subtrações dos campos que são resultados dessas operações, nos registros 1300, 1310 e 1320 e não encontra erro algum; (ii) verificou as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300 e não encontra erro algum; (iii) 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 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 se 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.

Registra através de *prints*, figuras que mostram as repercussões dos erros de falta da anotação da entrada e de anotação sem entrada física: (a) Fig. 4: falta do registro da entrada acarretando um ganho no exato valor da mesma; (b) Fig. 5: movimentação de estoques de combustíveis sem entradas e sem ganhos ou perdas; (c) Fig. 6: entrada anotada, mas sem entrada física no estoque e gerando o registro de uma perda no exato valor da entrada. Conclui que excluídos as possíveis inconsistências na EFD, só restam os erros de medição e os erros de anotação da medição na EFD.

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.

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 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.

Sobre a alegação da Autuada de que os demonstrativos anexos ao auto de infração estão errados e “para melhor aclarar os fatos” exemplifica alguns desses supostos erros, afirma ter a esclarecer como segue.

Primeiro, sobre a alegação de que no dia 16/03/2019 recebeu um volume de 5.000 litros de Gasolina Comum que só foram descarregados no dia seguinte. No seu entender, haveria de ser feita uma compensação, “ante a divergência entre o ingresso da nota em um dia e o descarregamento em outro. Tal fato foi repercutido durante quase todo o período fiscalizado e também envolvendo outros tipos de combustíveis”. Ocorre que não é isso que a autuada registrou na sua EFD. A data de entrada da NFe com chave 29190333453598013969550010006914481369239630 está registrada como sendo 16/03/2019 e não foi apresentado nenhum documento que demonstre o seu erro de

escrituração.

Segundo, os levantamentos de estoques de combustíveis em um posto revendedor, são feitos de forma independente, a cada dia, e são levantamentos físicos e não escriturais, e quando observados ganhos ou perdas, eles devem ser justificados sempre que forem maiores que 0,6% do volume disponível. Contudo, a autuada tenta demonstrar que os ganhos de Gasolina Comum, nos dias 15 e 16/09/2016 se cancelam com as perdas registradas nos dias subsequentes. Entende que afirmar isso, vai contra à razão, à boa lógica, mas revela seu procedimento: cancelar os ganhos, com perdas em dias subsequentes, o que passaria despercebido em um levantamento de estoques anual. Então, pode-se dizer como, Polônio, na Cena II do Ato II de Hamlet, de William Shakespeare: *“embora seja loucura, há nela certo método”*.

A autuada alega também, que houve apenas um erro na anotação da efetiva entrada das mercadorias registradas. Contudo, notas de entradas estão registradas na EFD com a mesma data anotada no registro 1300 e não foi apresentada nenhuma prova do erro na escrituração. Além disso, o ganho de 13.194,16 litro registrado no dia 15 não pode corresponder à entrada do dia 16, pois as duas notas fiscais de 6.000 litros que correspondem a essa anotação só foram emitidas no dia 16 (Chaves NFes 29160933453598013969550010004908501739720848 e 29160933453598013969550010004909231619224000). Fica patente, então, que não está correto afirmar, que houve “somente o desencontro quando do descarregamento”.

Terceiro, a autuada alega que houve um erro no sistema de medição do posto em 24/12/2019 que gerou uma perda de 1.868,81 litros, cancelando o ganho de 1.797,07 litros do dia 25/12/2019. Diz que a autuada errou as datas dessa perda e desse ganho, na verdade, eles ocorreram nos dias 27 e 28/12/2019. Novamente, não há a apresentação de qualquer prova que ratifique o que afirma e se desconsidera que os estoque iniciais e finais são medidos e, sendo assim, um erro gerado na medição do estoque final de um dia, seria facilmente verificado no levantamento do estoque inicial no dia seguinte. Some-se a isso o fato de o contribuinte dever justificar ganhos e perdas superiores a 0,6% do volume disponível. Nada disso foi feito. Disso tudo, conclui restar evidente que: (i) 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, hoje, não é mais 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”;

Diz que não concorda com esta argumentação porque: (i) 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; (ii) na 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; (iii) 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; (v) 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. Por fim, 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”. Aduz que apenas, por economicidade, não anexa todos os campos do registro 1300 uma vez que a autuada já

os têm. (vi) todos os argumentos da autuada para apontar supostos erros no presente trabalho, foram sobejamente rechaçados, demonstrando que não houve qualquer prova dos erros alegados e que os cancelamentos que ela pretendia não podem ser feitos pela independência dos levantamentos diários de estoques anotados no registro 1300.

Sobre a prova dos alegados equívocos, erros e inconsistências na escrituração do posto revendedor, afirma que os livros como meio de prova contra o empresário, está definido no art. 226 do Código Civil e art. 417 do Código de Processo Civil. 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. Então, diz que não pode a autuada invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece. Por exemplo, não pode apresentar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) como prova contra o registro 1300 da (EFD).

Ainda, se os livros do empresário não fizessem prova contra ele, de nada valeria o cumprimento das normas legais que ditam suas formalidades intrínsecas e extrínsecas, de forma que todo o sistema estaria irremediavelmente comprometido. Por isso, com o propósito de se fazer cumprir a norma e para que aquele que a descumprir não se torne reincidente é que o legislador pátrio determinou pela presunção de veracidade dos fatos articulados pela parte adversa.

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

Ademais, 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.

A respeito dos erros nos registros 1300 da EFD, afirma que 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, 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, afirma que deve repisar, 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. Por fim, diz que não se evidenciaram os fatos escriturados, apesar do dever disposto na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 2.1, que trata das formalidades da escrituração contábil.

Conclui com as seguintes assertivas (i) é obrigação do empresário manter seus livros, sem erros ou

inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo; (ii) a fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. Entretanto, o ônus dessa prova cabe ao empresário, sendo que a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação, não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas.

(iii) Não foram encontradas inconsistências que suscitassem 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; (iv) 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; (v) 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 falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação, explica que todas as “entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento” do contribuinte, devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece, mesmo que a autuada demonstre que elas “foram devidamente registradas no livro razão contábil” ou em outro livro qualquer. Da mesma forma, o que não houver entrado no estabelecimento do contribuinte, não deve ser registrado na sua escrituração fiscal eletrônica.

Esclarece que com o SPED Fiscal, há eventos como “cancelamento”, “operação não realizada” e “desconhecimento da operação” que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas a que se referem da base de dados das notas que efetivamente circularam. Infelizmente, na prática, isso frequentemente não ocorre, de modo que, ainda é comum, nos casos de mercadorias saídas do fornecedor, mas não recebidas e devolvidas, ainda siga o procedimento que era adotado antes do surgimento do SPED, isto é, o fornecedor emite uma (i) nota de entrada (tpNF = 0) ou (ii) de devolução (finNFe=4), mas sempre referenciando essa à nota fiscal de remessa original. Também, há os casos de (iii) notas de simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922), ou seja, sem a entrada efetiva da mercadoria, e de (iv) notas fiscais com valor comercial nulo e, portanto, com multa nula, uma vez que o Sistema de Lavratura de Autos de Infração da SEFAZ (SLCT) não admite valores cobrados iguais a zero.

Assim, na fiscalização realizada, foi feita a exclusão dos itens das notas fiscais de: (i) entrada (tpNF = 0), (ii) devolução (finNFe=4), (iii) simples faturamento para entrega futura (CFOP 5922 ou 6922) e, (iv) com valor comercial nulo. Essas notas, quando existentes, foram colocadas em anexos para afastar qualquer dúvida da sua efetiva exclusão.

Ainda, ressalta que, nas “notas fiscais de entradas” fornecidas pela SEFAZ, há a prévia exclusão das notas “canceladas”, com “desconhecimento da operação” ou com “operação não realizada”. Então, não tem razão a autuada, em suas alegações.

Relativamente a falta da escrituração dos documentos fiscais, a redação atual do art. 42, IX, da Lei 7.014/96 fundamenta a infração 16.01.06 e a infração 16.01.01. Em ambos os casos, trata-se de “mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”. E, conforme o art. 217, combinado com o art. 247, § 1º, I, ambos do RICMS-BA/12, o instrumento próprio para essa escrituração é o livro Registro de Entradas, cujo livro físico foi substituído pela EFD.

Assim, ainda que a nota fiscal esteja registrada no Diário, Razão ou mesmo no LMC, se não estiver anotada na EFD, descumpriu-se a obrigação acessória do registro e deve-se aplicar a multa definida em lei.

Por fim, diz sintetizar com as seguintes conclusões: (i) por não se referirem à efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento da autuada, diferentemente do que ela alega, foram excluídas da autuação as notas fiscais de entradas de devoluções e aquelas a que essas seriam referenciadas, bem como, as notas de simples faturamento. As notas com eventos “cancelamento”, “desconhecimento da operação” ou “operação não realizada” são automaticamente excluídas do rol das notas fiscais de entradas pelos próprios sistemas da SEFAZ Bahia e, portanto, não foram sequer, levadas em consideração na realização do trabalho, quanto mais objeto de autuação; (ii) a obrigação do registro das notas fiscais de entradas na EFD não é excluída pelo seu registro em outros livros contábeis ou fiscais.

Rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pela autuada, conforme todo o exposto, ratifica integralmente a autuação.

VOTO

O defendente apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, considerando que somente depois da conclusão a que chegou a fiscalização, foi lhe dada condição de se manifestar, fazendo-se a cientificação de início de ação fiscal, com ciência através do sistema digital via DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, inclusive não pedindo qualquer explicação ou juntada de documentos, para que se levantasse dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto autuado.

Acrescentou que eventual equívoco na apresentação de informações digitais, não conduz à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa e o contraditório, previstos no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, visto que não foi intimado para prestar esclarecimentos, antes da lavratura do Auto de Infração.

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, se encontra no verso da fl.05, cuja ciência pelo Autuado, se deu em 10/02/2020. 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 existir uma acusação. Neste caso, deve-se observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa que foram devidamente atendidos neste processo.

O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, 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.06/29, e não se encontram no presente processo, os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, no caso, as hipóteses do art. 18 do RPAF/99, ficando rejeitadas as preliminares de nulidades apresentadas 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.

A respeito do pedido de que lhe fosse dada vistas da informação fiscal, cabe registrar, que nos termos do § 7º do art. 127, só há esta obrigação, caso na informação fiscal sejam aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o que no presente caso não ocorreu.

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, inciso I, “a” e “b” do RPAF-BA/99.

No mérito, 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, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, infração 01 e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor 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, infração 02, apuradas mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no Registro 1300 da EFD.

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, ou erros de medição.

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, irregularidade apurada na infração 01.

É devido também o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo, irregularidade apurada na infração 02.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, devido pela responsabilidade solidária prevista no art.6º da Lei 7014/96, 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, 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 é plausível em sua atividade acontecerem erros de escrituração em seu SPED Fiscal, e que o autuante não teria analisado seu LMC escritural, que fica na posse do Posto autuado. Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica, sistema utilizado pela SEFAZ, e seus livros contábeis ou de controle interno da empresa como seu LMC físico.

Disse que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC relativo 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 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.

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.

O defendente contestou o levantamento fiscal, afirmando que sobre os estoques dos postos revendedores de combustíveis, as perdas e ganhos obtidos em um dia, devem ser compensados com os ganhos ou perdas verificadas no dia seguinte. Disse que com o valor médio tomado para cada combustível, e por ano, a média que se toma não seria representativa dos preços de bomba, ocorrendo sempre variação para menos ou para mais, o que implica em se ter preço médio divergente do real.

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 fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

No que diz respeito ao preço médio aplicado pelo levantamento fiscal, não vislumbro qualquer reparo a se fazer, considerando visto que foi apurado em consonância com o art. 23-B da Lei 7014/96. Vale lembrar, que conforme detalhadamente explicitado pelo Autuante sobre o procedimento fiscal que resultou no Auto de Infração, o controle de estoques dos postos revendedores de combustíveis, é feito diariamente. Isso significa dizer, que os valores levantados a cada dia são independentes dos valores dos dias anteriores e dos dias seguintes. Dessa forma, é inadequado se alegar que os erros de um dia, se cancelam no dia seguinte, pois eles são independentes. 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.

Em relação à multa da infração 02, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto referente à antecipação tributária, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Neste caso, 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.

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 foram apuradas e descritas as infrações (01 e 02), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

As infrações 03, 04 e 05 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços, sem o devido registro na escrita fiscal.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no 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.

O defendente alegou que não estaria correto o lançamento de três infrações sobre o mesmo fundamento, visto que todas teriam como cerne, o suposto ingresso de mercadorias ou serviços no estabelecimento sem a escrituração fiscal, fazendo crer a existência de 3 infrações distintas, quando ocorreria uma só hipótese. Disse que o fisco teria desconsiderado que as mercadorias ou serviços se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada. Acrescentou, que algumas notas fiscais amparavam mercadorias que foram recebidas e devolvidas, ocorrendo também, a emissão de notas de simples remessa, ou para remessa futura, assim, não se impunha a sua escrituração.

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 condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Sobre a alegação do defendente, de que as três infrações foram calculadas sobre uma mesma base de cálculo, observo que não corresponde aos fatos. Da análise das planilhas que sustentam as infrações 03, 04 e 05, resta indubitável, que relacionam documentos fiscais diferentes. Cabe lembrar, que ao contrário do entendimento do Autuado, embora as três infrações tenham a mesma natureza, a infração 03 se refere à omissão de registro em entradas de mercadorias tributáveis, a infração 04, mercadorias não tributáveis e a infração 05 se refere a serviços tomados pelo estabelecimento e também, não registrados. Logo, está correta a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Sobre a queixa de que o Fisco teria desconsiderado que as mercadorias ou serviços, se destinavam a consumo ou uso da própria empresa autuada, observo que não existe exceção na legislação, para o dever de escriturar todos os documentos fiscais referentes a entradas a qualquer título no estabelecimento.

Quanta à alegada presença no levantamento fiscal, de algumas notas fiscais que amparavam mercadorias que foram recebidas e devolvidas, ou ainda, de notas de simples remessa, ou para remessa futura, observo que o autuado não aponta quais seriam estes documentos nem traz a luz deste processo os documentos fiscais para fazer prova ao alegado.

Por fim, o defendente requer, que para as multas por descumprimento de obrigação acessória, fosse aplicada aquela prevista na letra “d”, inciso XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Sobre este pedido, observo que não pode ser acatado. Constatado que não há reparo a fazer na multa sugerida pela fiscalização, porquanto está em consonância com a conduta ilícita cometida pelo autuado e com a previsão legal, contida no art. 42, incisos IX da mesma Lei 7014/96.

Concluo pela subsistência das infrações (03, 04 e 05), considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e o fluxo de mercadorias, desde o ingresso até a saída do estabelecimento.

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 **269138.0027/20-0**, lavrado contra **G R REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.981,78**, acrescido das multas de 100% sobre R\$92.742,12, e 60% sobre R\$11.239,66, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$530,67**, prevista no art. 42, incisos IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

