

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0081/20-5
RECORRENTE	- GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LUBRIFICANTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 ^a JJF n° 0010-05/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16.10.2024

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0245-11/24-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. Mercadorias (combustíveis) sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime da substituição tributária. Apuradas omissões de entradas em volume que excedeu os índices de “ganhos” por variação volumétrica estabelecidos na Portaria da n° 445/98. Infração mantida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Descumprimento de obrigações acessórias. 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. Processo saneado após duas diligências. Assegurado ao contribuinte o direito à ampla defesa e contraditório. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 5^a JJF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, através do Acórdão JJF n° 0010-05/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 12/02/2020, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 111.119,63, em decorrência da constatação de três infrações, objeto do presente recurso, a saber:

Infração 01 - 04.07.01: *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. Exercícios 2015 a 2019.*

Infração 02 - 16.01.01: *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Exercícios 2015 a 2017.*

Infração 03 - 16.01.06: *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício de 2018 e 2019.*

A Decisão da JJF, contida no acórdão às fls. 144 a 157, inicialmente salienta que o processo está revestido das formalidades legais rejeita as arguições de nulidade, indefere o pedido de novas diligências, julgando as infrações procedentes, diante das seguintes considerações:

VOTO

(...)

Passando doravante ao exame das questões de mérito, a matéria, a nosso ver, está suficientemente madura para ser decidida, notadamente após o retorno das diligências determinadas por esta Junta de Julgamento, com destaque para a última providência de apresentação das planilhas analíticas elaboradas pelo autuante e a correspondente notificação do autuado do inteiro teor dessas provas com a decorrente reabertura do prazo de

defesa de 60 (sessenta) dias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nada mais coerente, pois não há circulação de mercadorias nessas hipóteses. O movimento de expansão ou contração do volume dos líquidos voláteis, a exemplo dos combustíveis derivados e não derivados de petróleo, não se confunde com o ato de mercancia alcançado pela tributação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED pelo contribuinte ou seus prepostos constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c/c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito do

fisco de examinar “[...] mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, para os olhos do fisco, em princípio, o que existe é omissão, salvo prova em contrário já que baseada numa declaração verdadeira do próprio contribuinte, e que não se confunde com as presunções legais estabelecidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o que também acaba repercutindo na aplicação da legislação estadual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Feitas essas considerações, observo que, no presente caso, no que se refere à infração 01, que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, a irresignação empresarial não merece prosperar. Mesmo após a diligência realizada nos autos o contribuinte insiste na discussão sobre variação volumétrica, que não é o caso dos presentes autos, como já demonstrado.

Também não há como se acolher a tese defensiva de que os valores lançados no Auto de Infração são indevidos, pois teria o fisco incorrido em “bitributação”. As exigências fiscais em lide recaíram tão somente sobre os volumes de combustíveis adquiridos sem cobertura documental, considerado o excedente que extrapolava o limite de variação volumétrica fixado na norma tributária (Portaria 445/98) e na norma técnica.

Em relação à irretroatividade das disposições contidas no Parágrafo único, do art. 10, da Portaria 445/98, na redação dada pela Portaria 159/2019, esta Relatoria encaminhou a questão para ser examinada pela Procuradoria Estadual, que se posicionou pela aplicação retroativa do dispositivo, por ser norma meramente procedural. Incidência, neste caso, portanto, do art. 144, § 1º do CTN, que estabelece a retroação de medidas que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, conforme sinalizado no Parecer jurídico exarado nos autos pela Procuradoria Estadual, entre as fls. 70 a 77 verso, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte.

Por último, a defesa, ao se manifestar a respeito da informação fiscal prestada após a última diligência, não trouxe, nem mesmo por amostragem, qualquer exemplo, com respaldo em prova documental, de informação equivocada da autuação que estivesse em desacordo com a sua escrituração validamente enviada ao fisco. A mera alegação de “perdas” compensáveis por “ganhos” em dias distintos não é suficiente para afastar a

presunção de veracidade da escrituração realizada pelo próprio contribuinte, principalmente quando desacompanhada de uma justificativa razoável.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Justifica sobre os dois primeiros itens que deve-se observar ser plausível a alegação da autuada, pois, é possível que o registro equivocado de uma nota fiscal de entrada cause as distorções observadas. Isso certamente elimina muitas omissões de entradas cobradas, mas não todas. Sendo assim, anexou o extrato do

registro 1300 com as informações da movimentação de combustíveis, os novos valores considerados ganhos e os novos débitos calculados. [...]”

Logo, competia à ora defendente esclarecer os supostos erros que teriam ocorrido em sua escrituração, indicando inclusive suas causas. Não há dúvidas de que erros acontecem, mas a lógica do lançamento impõe ao contribuinte que os demonstre com clareza, já que não apenas registrou a operação na escrita fiscal como deixou transcorrer os prazos legais para retificá-la por conta própria, sem qualquer manifestação. Nesta linha transcrevo a manifestação de um dos autuantes de PAF similar, extraída do relatório do Acórdão JJF nº 0171-03/20-VD:

“[...] Diante do exposto, afirma 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 supostas “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.

Entretanto, afirma que não desconsideraria totalmente, a possibilidade de erros na escrituração. Se, por exemplo, por qualquer motivo, o estoque final tivesse sido registrado no LMC e no registro 1300 abaixo do valor real. Como esses valores simplesmente não desapareceriam, eles seriam registrados no estoque inicial do dia seguinte, de forma que o estoque final do dia anterior seria diferente do estoque inicial do dia seguinte nesse exato valor. Mas, frisa que isso nunca aconteceu. Indo além, diz que se o posto revendedor, cometendo um segundo erro, tenha simplesmente anotado o estoque final errado do dia anterior como o estoque inicial. Nesse caso, uma diferença surgiria nesse dia seguinte: uma perda, se no dia anterior houvesse ocorrido um ganho, ou vice-versa. Essa diferença necessariamente deveria ter, então, o mesmo exato valor que a diferença do dia anterior. Houve casos em que isso realmente aconteceu e eles foram excluídos do levantamento.

Além desses casos, entende que os erros já não são escusáveis, pois de outra forma estaria aceitando descharacterizar completamente a escrituração do registro 1300 da EFD e do C, infringindo a regra de que a escrituração do empresário é indivisível, aceitando apenas as parcelas que lhe favorecem. [...]”

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

Diferentemente das situações descritas nos processos paradigmas acima referenciados o autuado não apresentou nesta PAF razões que justificassem ou mesmo provassem os erros escriturais citados nas manifestações defensivas.

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

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

Ante o acima exposto, a **Infração 01** é mantida sem alterações, devendo ainda ser destacado que o precedente mencionado pela impugnante, firmado no Acórdão nº 0118-06/21VD, que anulou Auto de Infração lavrado em bases idênticas, foi revisto na 2ª instância, no exame de Recurso de Ofício (Acórdão CJF nº 0411-12/21), devolvendo o exame de mérito da questão à Junta de Julgamento, de forma que aquele Aresto não representa o entendimento que predomina nesta corte administrativa e está também em total discordância com o posicionamento sustentado pela PGE nesta demanda e em outras que tramitam perante o CONSEF.

No que se refere as **infrações 02 e 03**, relacionadas à falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal (EFD), fato que ensejou a aplicação das multas por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das operações, a defesa contestou as cobranças afirmando que as mesmas apresentavam valores exiguos, abaixo de R\$ 200,00, e se referiam a pequenas despesas do estabelecimento (bens de uso e consumo, ativos de diminuto valor), além dos documentos fiscais terem sido levados a registro na escrita contábil. Fez a defesa, referência ao livro Razão.

Para essas ocorrências nenhum documento foi apresentado nos autos, capaz de ilidir a imputação fiscal. Nem mesmo o alegado registro das notas fiscais na escrita contábil, mais especificadamente, no livro razão, foi demonstrado pelo contribuinte na peça defensiva, ainda que por amostragem, através da juntada, por exemplo, de cópias reprográficas dos documentos capazes de evidenciar a veracidade das alegações empresariais.

Alternativamente, a defesa pediu que essas infrações sejam consideradas parcialmente procedentes, para se aplicar tão somente penalidade de advertência ou, se assim não for entendido, que o órgão julgador faça incidir sobre essas ocorrências o disposto na alínea "d", do inc. XV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao pedido de aplicação de pena de advertência trata-se de postulação que não pode ser acolhida, considerando que na legislação do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia inexiste previsão para que se adote essa medida.

No que se refere ao outro pedido alternativo da defesa, de incidência da multa fixa de R\$ 460,00, por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, prevista no art. 42, inc. XV, "d" da Lei nº 7.014/96, trata-se de pedido que também não pode ser acolhido por este órgão julgador. A descrição do tipo no Auto de Infração se encaixa perfeitamente na previsão contida no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, que apresenta a seguinte redação:

Art.42 – (...)

IX - “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”.

O caso em exame corresponde exatamente ao tipo descrito no dispositivo legal acima citado, estando correto o enquadramento feito pela Auditoria, não comportando, portanto, a aplicação de penalidade diversa.

Postulação empresarial também rejeitada de aplicação de multa fixa.

Assim, considerando os fundamentos acima apresentados nosso voto é pela **TOTAL PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Notificada da decisão da 5ª JJF, a autuada apresentou o Recurso Voluntário, fls. 167 a 184.

Preliminarmente aduz que a Decisão recorrida não fez justiça, nem reconheceu a aplicação do direito, devendo o acórdão ser reformado para que seja considerado improcedente o Auto de Infração.

Pontua que na sua defesa demonstrou e comprovou a inexistência de falta de recolhimento de imposto, bem como não haver qualquer razão a justificar a presente cobrança por presunção, através do levantamento das informações contidas e encaminhadas por meio do domicílio tributário eletrônico, utilizando-se do cruzamento de informações contidas no SPED-Fiscal e no Registro 1300 e outros correlatos, cujas alegações não foram contempladas no julgamento pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, portanto, a decisão deverá ser reformada pela Câmara de Julgamento Fiscal.

Lembra que a fiscalização foi realizada de forma eletrônica, abrangendo o período de 01/01/2015 a 31/12/2019 e na defesa administrativa foi requerida a verificação pela ASTEC do levantamento feito eletronicamente e pelo modo físico, cujo pedido foi negado pela JJF, fato que diz implicar em nulidade do processo.

Assevera que nunca houve sonegação ou fraude para ensejar a cobrança do imposto por presunção de omissão de entrada, pois, não há sustentação jurídica para tanto, já que as modificações introduzidas pela Portaria nº 159/2019, que modificou dispositivos da Portaria nº 445/1998, não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria Fiscalização.

Argumenta que a citada portaria não autoriza desprezar dados e somente tomar ganhos para indicar omissão, sem que se tenha verificado o procedimento adotado pela Inspetoria Eletrônica, através da ASTEC sob o argumento de que já existiriam no processo, elementos suficientes para o deslinde da questão, em clara agressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, considerado o feito como verdade absoluta, desprezando as provas juntadas na defesa, fato que diz, também caracterizar cerceamento de direito, ferindo de morte princípio previsto art. 5º, inc. LV da Constituição Federal, que agrupa princípios tão importantes que nem uma emenda constitucional poderia revogá-los, ou diminuir-lhes sua extensão, quanto mais normas menores, como portaria,

ou o simples entendimento de agente público, convalidado pela Junta de Julgamento Fiscal, conforme lição transcrita de Pontes de Miranda sobre o tema, assim como de Roque Antônio Carrazza.

Ressalta que tal posicionamento da Junta não permitiu a ampla defesa, o contraditório ou mesmo o devido processo legal, vez que se pediu somente a entrega de documentos e não permitiu que a parte tomasse conhecimento de atos formalizados antes da autuação, além de desprezar toda argumentação e comprovação quanto aos fatos, além da própria legislação estadual.

Repisa que não houve contraditório, sendo tudo feito de maneira unilateral e de acordo com o entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica, com a aplicação do Registro 1300, a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida, quando segundo a legislação, teria que se avaliar um período maior do que um dia, inclusive considerando a possibilidade de perdas, para somente se tomar ganho e considerando este ganho como omissão de entrada.

Aconselha que a Junta de Julgamento Fiscal deveria acolher as lições de Hely Lopes Meirelles e Pontes de Miranda, sobre a matéria, cujos trechos reproduz.

Salienta nunca ter ocorrido omissão de entrada, ou mesmo, aquisição de qualquer produto sem a correspondente nota fiscal, regularmente registrada. Dessa forma, diz que a autuação reflete a vontade do Fisco em penalizar o contribuinte com uma interpretação subjetiva e tortuosa para o acusar de omissão de entradas de mercadorias, presumida com base na aplicação de uma alteração recente da Portaria nº 445/98, o que não seria possível.

Discorda da decisão da JJF em não acolher a nulidade do feito administrativo em razão do Fiscal não ter dado conhecimento ao contribuinte dos fatos ocorridos no curso da fiscalização, para possibilitar sua manifestação, tendo em vista que tal comportamento visou impedir a contestação antes da lavratura do Auto de Infração, cuja ciência ocorreu através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, inclusive sem a indicação da possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem solicitou qualquer explicação ou apresentação de documentos para levantamento de dados ou que estes fossem cruzados com outros disponíveis no posto.

Reafirma que os atos foram praticados de forma unilateral, usando sistemas com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade requerida e necessitando de aprimoramento e ajustes para o cruzamento de informações ou mesmo para a utilização de dados enviados pelo posto à SEFAZ, contendo inconsistências, ou considerar a possibilidade da existência de algum erro escusável. Assim, não poderia a JJF desprezar as razões da defesa sob o argumento de que após o encerramento da ação fiscal houve a científicação com prazo de sessenta dias para a defesa.

Conclui que o procedimento difere muito do que seja direito de manifestação antecedente à lavratura do Auto e o próprio direito de defesa, quanto o contribuinte já foi autuado, com pouco tempo para levantar os fatos registrados no SPED-Fiscal, transmitido e arquivado na SEFAZ, bem como o levantamento mais criterioso do LMC Físico e das notas fiscais em cotejo com o levantamento realizado. Não houve a possibilidade de qualquer explicação ou justificativa, ou a juntada de documentos relativos aos fatos apurados, ou mesmo a possibilidade de algum reparo.

Classifica de apressada a lavratura do Auto, o que impediu a adoção das providências citadas, o que reforça o cerceamento de direito, porque a científicação não indicou qualquer possibilidade de acesso às informações acerca da ação fiscal. Portanto, pugna pela nulidade do processo que resultou no Auto de Infração lavrado, assim como a nulidade do acórdão recorrido, diante dos fatos e comprovações apresentadas na defesa, quais sejam: o Livro de Movimentação de Combustível - LMC escritural e notas fiscais.

Pede a determinação de diligência a ser realizada pela assessoria técnica para conferência das alegações, que estaria contraditando o que foi posto pela Fiscalização.

Diz que as informações prestadas pelo autuante e considerada pela JJF, não tem sustentação vez que pretendeu impor que os registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD devem prevalecer sobre

a escrituração física, mesmo diante das evidências e comprovações da defesa.

Acusa a JJF de desprezar a prova constituída na defesa, sob o fundamento que a mesma não faria comprovação contra a EFD, deixando de examinar os livros contábeis e o LMC. Afirma que demonstrou o erro do levantamento feito por meio eletrônico, com comprovações, em especial por não se considerar dias em que ocorreram perdas, com compensação entre os ganhos e as perdas, tomando os dias em que se encontrou suposto ganho e informações acerca dos procedimentos adotados nos levantamentos no curso da verificação, que não foram disponibilizadas no DT-e e ainda retroagiu a vigência da Portaria nº 159/2019, o que não seria possível.

Conclui que não foram observados os princípios da legalidade e da verdade material, e a Fiscalização desconsiderou que a EFD não tem garantia de certeza absoluta. Esta EFD fez comprovação de erros da apuração eletrônica da fiscalização.

Ressalta que as informações indicaram a necessidade de verificação pela ASTEC, porque a EFD não representa verdade absoluta, apesar de ser adotada como comprovação do levantamento eletrônico, na qual indica a ocorrência de inconsistências, incoerências, contradições e imprecisões quando se considera um dia e despreza o que ocorreu nos anteriores e posteriores para indicar a ocorrência de suposto ganho.

Salienta que para a JJF somente interessou o que foi apurado pela EFD, com aplicação da regra do art. 10 da Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 159/2019, aplicada a retroativamente.

Reproduz o teor da infração e diz que a acusação se aplica ao caso ocorrido no processo.

Quanto ao mérito, assevera que encaminhou informações fiscais através de sistema eletrônico, SPED-Fiscal, com algumas inconsistências que poderiam gerar erros, razão pela qual o posto é obrigado a manter, além das informações transmitidas via eletrônica, o livro de Movimentação de Combustível - LMC, de forma escritural, fazendo os lançamentos dia a dia, produto por produto, que reflete a realidade de forma física.

Aponta a necessidade de considerar que o posto nem sempre dispõe de equipamentos de medição nos tanques, o fazendo também de forma manual, com utilização de régua e tabela de conversão. Seja de um ou de outro modo, ocorrem pequenas inconsistências e quando há pequenos erros num dia, este pode ser corrigido no dia seguinte, sempre tendo que fazer o cotejo de perdas e ganhos.

Afirma que o próprio sistema usado, por vezes possibilita a incorreção de dados, que repercute até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, porém, sem interferência no sistema eletrônico por parte de preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados, como ficou demonstrado na defesa, argumentos estes desprezados pela JJF, não obstante ficar constatado que as distorções podem ter ocorrido em função do sistema.

Acrescenta que também pode haver mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, tendo o fato acontecido no posto fiscalizado, podendo ocasionar discrepância entre dados ou até informativos, que não podem serem consideradas como irregularidades passíveis de autuação, apesar do LMC físico se encontrar correto.

Repete que a Fiscalização regularmente comunica ao contribuinte que iniciou o procedimento fiscalizatório em seu estabelecimento, pedindo documentos ou explicações acerca das ocorrências encontradas. Entretanto, no presente caso, nada disso foi feito. Não foi dado conhecimento ao contribuinte do que estaria sendo feito e nem como se estava realizando os atos fiscalizatórios, encontrando muitas inconsistências que resultam em supostas irregularidades. Tanto assim, que após a fiscalização ficou evidente que a SEFAZ tomou somente supostos ganhos e desprezou inteiramente as perdas, sendo certo que fazendo o encontro das informações em um dia e no outro, resultaria no que efetivamente ocorreu.

Complementa que desprezando as perdas escrituradas no LMC Físico e também informado,

resultou por encontrar ganhos fictícios, fazendo sobre eles incidir impostos indevidos, o que denota bitributação, porque tudo já teria sido recolhido por substituição tributária e não haveria qualquer tipo de ingresso de combustível sem a respectiva nota fiscal.

Aconselha a JJF entender e absorver os argumentos de que na infração apurada, os erros tomados como ganhos (de um dia desprezando todos os outros, anteriores e posteriores), na passagem de um sistema para outro do dia, de forma salteada em determinados dias, que não existiram. Esses ganhos, portanto, não seriam reais e ensejaram a falsa impressão de que houve omissão de entrada, que não ocorreu sobre os combustíveis: Gasolina Comum, Gasolina V Power, Etanol Hidratado Comum, Óleo Diesel S500 Comum e Óleo Diesel BS10.

Sinaliza que a CJF verifique a existência de inconsistência na repetição de “valor de ganho”, que indicou a “omissão de entrada”, sem que existam sequer notas fiscais.

Apresenta como exemplo o ocorrido em 27/10/2016, com o produto Óleo Diesel S500, que apontou suposto “valor do ganho”, na litragem de 7.123,64 (7.125,00 menos 1,36) litros em função de lançamentos de nota fiscal no dia anterior e descarregamento no dia seguinte, ensejando o suposto ganhos, tanto que no dia seguinte, houve perda de 7.818,87 litros, que deveriam ser compensados, pois, apesar das compras ocorridas nos dia 26, 27 e 28, com as vendas, se teve ganho e no dia seguinte a imediata perda, indicando a inexistência de qualquer omissão de entrada, conforme cópia do LMC-Físico do período de 25 a 28 de outubro de 2016.

Aduz que não pode haver cobrança de imposto sem que tenha ocorrido a circulação da mercadoria com a ocorrência do fato gerador, estando tudo registrado nos LMCs físicos, dispostos para conferência, podendo inclusive ter ocorrido inconsistência no próprio sistema ou mesmo erro de leitura, por serem empíricas com a utilização de régua que depende de sua colocação, ou então erro na leitura por equipamento, sendo certo que não ocorreu qualquer omissão de entrada nos dias, objeto da fiscalização.

Argui ser necessário que se verifique as inconsistências na existência de “valor de ganho”, no combustível Gasolina Comum, como ocorreu em 16/09/2016 omissão de entrada de 5.557,98 litros; quando não ocorreu o dito ganho e nem omissão, pois em 16/09/2016, tem-se os seguintes registros: *(i)* Estoque inicial: 3.278,00 litros; *(ii)* Aquisição de 5.000,00 litros (Nota Fiscal nº 490846); *(iii)* Venda de 3.436,61 litros; *(iv)* Estoque final físico de 4.841,39 litros; e *(v)* Medição em 4.841 litros e com perda de 0,39 litros.

Aponta que no dia seguinte ocorreram os seguintes registros: *(i)* Estoque de abertura: 4.841,00 litros; *(ii)* Aquisição de 5.000,00 litros (Nota Fiscal nº 491178); *(iii)* Vendas de 9.815,93 litros; *(iv)* Estoque final: 25,07 litros; e *(v)* Estoque de medição de 5.764,00 litros, havendo um suposto ganho de 5.738,93 litros.

No dia 18/09/2016: *(i)* Estoque de abertura: 5.764,00 (5.764,00 menos 25,07 - valor do ganho) litros: *(ii)*. Não ocorreu venda no dia; *(iii)* Estoque final de 5.767,00 litros; e *(iv)* Volume registrado no LMC/Medição: 3.981 litros e que indicaria perda de 1.783,00 litros;

Em 19/09/2016: *(i)* Estoque inicial: 3.981 litros; *(ii)*. Não ocorreu venda no dia; *(iii)* Estoque final: 3.981,00 litros; e *(iv)* Volume registrado no LMC/Medição 267,00 litros e com a indicação de que se teria perda de 3.714,00 litros.

Em 20/09/2016: *(i)* Estoque de abertura: 267,00 litros; *(ii)* Aquisição de 5.000,00 litros (Nota Fiscal nº 491603); *(iii)* Vendas no dia de 3.715,85 litros; *(iv)* Estoque final de 1.551,15 litros; e *(v)* Volume do registro LMC/Medição: 1.457,00 litros, com uma perda de 94,15 litros.

Conclui que houve um suposto ganho num dia e perda em outros, portanto, deveria ocorrer a compensação, ante a possibilidade de ter ocorrido divergência entre o ingresso da nota em um dia e o descarregamento em outro, ou mesmo pela ocorrência de erro de medição ou ainda pela leitura equivocada feito pelo próprio sistema.

Complementa que o fato repercutiu durante quase todo o período fiscalizado, demonstrado no

levantamento feito dia-a-dia, conforme consta das indicações de omissões de entrada, que ora é acostado, juntamente com cópia do LMC.

Para corroborar com a existência de erro do sistema utilizado na fiscalização, diz que pode ocorrer erro de leitura ou lançamento equivocado, ou mesmo, combustível que chegue ao posto já na noite de um dia, com a discriminação da data da emissão da nota, além da possibilidade de se ter ganhos em um dia e perdas em outros, ou vice e versa, a exemplo do que ocorreu com o combustível Diesel S500 em 16/09/2016 e no dia seguinte, o levantamento indica o ganho de 10.317,34 litros e 3.939,00 litros, respectivamente, que não ocorreu, porque em 15/09/2016, (i) o estoque inicial foi de 9.014,00 litros; (ii) aquisição de 20.000,00 litros (Notas Fiscais nºs 490599/490659); (iii) venda do dia de 15.425,63 litros; (iv) estoque final de 13.588,37 litros; (v) volume de registro LMC/Medição de 13.705,00 litros; e (vi) indicação de ganho de 116,63 litros.

No dia seguinte, o (i) estoque inicial foi de 13.705,00 litros, (ii) aquisição de 10.000,00 litros (Notas Fiscais nºs 490846/490920), (iii) venda do dia de 20.62,34 litros; (iv) estoque final de 2.842,66 litros; e (v) volume de registro LMC/Medição de 13.160,00 litros; e (vi) indicação de ganho de 10.317,34 litros.

Já em 17/09/2016, o (i) estoque inicial foi de 13.160,00 litros; (ii) aquisição de 15.000,00 litros (Notas Fiscais nºs 491120/491178); (iii) venda de 28.158,92 litros, estoque final de 1,08 litros; (iv) volume de registro LMC/Medição de 3.941,00 litros, com indicação de ganho de 3.939,92 litros, implicando a se ter no dia seguinte, 18/09, o (i) estoque inicial de 3.941 litros; (ii) sem aquisição e vendas no dia; (iii) estoque final de 3.941,00 litros; (iv) volume de registro LMC/Medição de 2.338,00 litros; (v) indicação de perda de 1.603,00 litros.

Por fim, menciona o dia 19/09/2016, o (i) estoque inicial de 2.308,00 litros; (ii) aquisição de 20.000,00 litros (Notas Fiscais nºs 491342/491402/491412); (iii) sem vendas no dia; (iv) estoque final de 22.338,00 litros; (v) volume de registro LMC/Medição de 9.524,00 litros, (vi) indicação de perda de 12.814,00 litros.

Conclui que ocorreram supostos ganhos em alguns dias e perdas em outros, ou o inverso, portanto, deveria se fazer a compensação, ante a divergência entre o ingresso da nota em um dia e o descarregamento em outro, possibilidade de erro de leitura ou inconsistência do próprio sistema, possíveis ocorrências no período fiscalizado. Tais ocorrências repercutiram durante quase todo o período fiscalizado e envolveu outros tipos de combustíveis.

Aponta não existir causa para indicar a existência de diferenças de estoques e exigir imposto não devido, portanto, faltou à SEFAZ o cumprimento da obrigação de procurar a verdade. Os exemplos são aplicados em todos os dias do levantamento, indicando valor de ganho inexistente e omissão de entrada, razão pela qual apresenta demonstrativo de cada um dos combustíveis comercializados e cópia dos LMCs físicos dos dias anteriores e posteriores das datas indicadas com suposta irregularidade.

Ressalta que se houve perdas ou ganhos em todos os meses, também ocorreram pequenas perdas ou ganhos, inclusive por força de evaporação, consoante legislação da ANP. Todavia, os erros indicados no levantamento da Fiscalização, foram provenientes de erros no cotejo entre as verificações feitas pela SEFAZ e informações fornecidas pelo próprio posto, decorrente de inconsistências por falha na apuração de um ou outro sistema.

Salienta a necessidade de afastar dita litragem dos combustíveis devido a erro da migração de um sistema para o outro, ou mesmo erro de leitura de um dia e corrigido no outro, não havendo qualquer ganho.

Pondera, admitindo a tese da SEFAZ, ter-se-ia nova tributação de ICMS sobre o combustível supostamente ingressado no posto sem nota fiscal, que não ocorreu.

Afirma que os levantamentos realizados pelo posto indicam a não existência de “valores de ganhos”, tampouco omissão de entrada e a consequente tributação, como encargos e multa

pesada.

Diz que do julgamento ocorrido pela Junta, ficou evidente o afastamento da possibilidade de ocorrência de inconsistência nos sistemas. Assim, é preciso que a Câmara desconsidere os levantamentos feitos pela Inspetoria Eletrônica, já impugnados, determinando que se inicie novo procedimento fiscal com fito de se apurar a verdade para não cobrar do contribuinte novo imposto, já recolhido por substituição, que levado adiante haverá verdadeiro confisco.

Explica que a compensação entre as perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro com todos os combustíveis comercializado, sendo inegável que as perdas e ganhos discriminados nos demonstrativos apresentados com a defesa estão corretas e afasta os supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”.

Diz juntar cópias dos LMCs e notas fiscais dos períodos, demonstrando que houve reflexos advindos da própria infração a resultar na indicação de diferenças no PMPF em função levantamento do ICMS que seria supostamente devido.

Repisa a necessidade da Câmara de Julgamento Fiscal reconhecer a existência de vícios e graves falhas no levantamento a fim de que garantir o direito à ampla defesa com regular intimação, que por não ter havido deve-se tomar a defesa coma tempestiva e conhecer do seu mérito, mesmo porque, dois dos autos, com a mesma ciência, foram considerados tempestivos.

Lembra ter arguido nulidade do feito administrativo, pois somente depois da conclusão da fiscalização se permitiu a manifestação ao contribuinte, sem a científicação de início de ação fiscal, sem indicar a possibilidade de acesso aos atos que estariam sendo praticados, nem solicitar qualquer explicação ou juntada de documentos para levantamento de dados ou para cruzamento com outros disponíveis no posto, tudo sendo feito de modo unilateral através de sistemas, com pouco tempo de implantação, sem a confiabilidade necessária e carente de aprimoramento e ajustes e considerar a possibilidade da existência de algum erro escusável.

Reafirma a certeza de nulidade do lançamento diante da falta de correção dos procedimentos investigatórios, sendo certo que houve cerceamento de direito, sem permitir a realização de perícia ou análise da assessoria técnica do CONSEF sendo a diligência fundamental para identificação dos erros existentes no levantamento.

Acrescenta que o próprio sistema usado, por vezes possibilita a incorreção de dados e, com frequência a falha é repercutida até que se faça a correção, normalmente no dia seguinte, sem haver interferência no sistema eletrônico pelo preposto da empresa, que somente lança dados para que sejam registrados e distorções podem ocorrer em função do sistema e ainda por mudança do sistema eletrônico utilizado pelo posto, fato que ocorreu no presente caso. Contudo, essa discrepância entre dados não pode ser considerada irregularidade, passível de autuação.

Sinaliza que sistema de fiscalização da SEFAZ precisa de aprimoramento, bem como os sistemas usados pelos postos, autorizados e homologados pela SEFAZ, a fim de que se possa afastar inconsistências e evitar a autuação de forma injusta e sem atender aos critérios da própria legislação estadual, em especial o RICMS e outras normas aplicáveis, sem a participação do fiscalizado para se manifestar antes da lavratura do Auto.

Aponta que os levantamentos da Fiscalização decorrente do cruzamento dos valores da variação volumétrica admitida pela ANP, registrada do LMC, e informado no registro 1300 da EFD demonstram que o sistema foi falho, por apresentar inconsistências, portanto, somente se pode levar adiante a fiscalização, como realizada, se houver aprimoramento, com a ouvida do posto fiscalizado para colher informação da gestora do sistema eletrônico que se utiliza no posto.

Repisa que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, porém, por zelo, deverão ser afastadas as multas.

Destaca que a JJF considerou o demonstrativo, onde vários dias e períodos foram tomados valores de ganhos, subtraindo-se os limites utilizados pela SEFAZ (1,8387%, até maior do que o tomado

pela ANP de 0,6%), para indicar a existência de omissão de entrada, tudo com base no apurado através do cruzamento das informações contidas no R200, R300 do SPED e notas fiscais de entrada, sem que houvesse qualquer omissão por parte do posto revendedor.

Porém, o exame do LMC Físico mantido e à disposição da fiscalização indica que a compensação entre as perdas e ganhos ocorre automaticamente de um dia para outro, com todos os combustíveis comercializado no posto. Diz ser inegável que as perdas e ganhos discriminados nos demonstrativos apresentados pela defesa estão corretos e, tal fato, determina o afastamento dos supostos “valores de ganhos” e a absurda indicação de que ocorreu “omissões de entrada”.

Defende que as decisões (autuação e julgamento pela JJF) devem ser afastadas se o processo administrativo foi elaborado com mácula ou vício, o que ocorreu no presente feito, como já demonstrado, além do cerceamento de direito de defesa e ao contraditório ocorrido.

Entende não ser possível que o Estado busque e venha a se locupletar com a cobrança de multa não devida pelo contribuinte, inclusive com bitributação, se valendo apenas de indicação de ciência pelo sistema eletrônico, sem qualquer intimação formal para manifestação anterior, ficando evidente que o próprio sistema de fiscalização deve ser ainda aprimorado, como também os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte.

Pede a Câmara de Julgamento Fiscal acate o Recurso, considere insubstancial a decisão da JJF e do Auto de Infração, fazendo prevalecer o direito do contribuinte, por imperativo legal ante ao comprovado na impugnação e no Recurso ora apresentado.

Por fim, requer a procedência do pedido.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte autuado no sentido de modificar a decisão da Primeira Instância, que julgou o Auto de Infração, procedente, cujas exações exigem ICMS e multa que totalizam o crédito tributário no montante de R\$ 111.119,63, decorrente da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registada no LMC/Registro 1300 da EFD, além da multa de 1% do valor das mercadorias entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Inicialmente, atesto que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal.

Nos termos do art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de nova diligência fiscal por considerar que todas as dúvidas arguidas no Recurso já foram satisfatoriamente esclarecidas no cumprimento das diligências anteriormente determinadas pela 5ª JJF, direcionadas ao autuante e à Procuradoria Fiscal da PGE, de forma que considero as provas, os dados e os demonstrativos contidos nos autos suficientes para a decisão da lide.

As arguições apresentadas pela Recorrente, podem ser assim resumidas:

- i) As alegações da defesa não foram contempladas na decisão da 5ª JJF;*
- ii) O pedido de diligência a ser realizado pela ASTEC/CONSEF foi negado pela 5ª JJF, fato que diz implicar em nulidade do processo;*
- iii) As modificações introduzidas pela Portaria nº 159/2019, que alterou dispositivos da Portaria nº 445/1998, não poderiam ser aplicadas no presente caso;*
- iv) A Junta não permitiu a ampla defesa, o contraditório ou mesmo o devido processo legal, vez que somente solicitou a entrega de documentos e não permitiu que a parte tomasse conhecimento de atos formalizados antes da autuação;*

- v) Tudo foi feito de maneira unilateral, de acordo com o “*entendimento subjetivo da Inspetoria Eletrônica*”, com a aplicação do Registro 1300, a cobrança diária de ICMS com base em omissão presumida, contrariando a legislação, que determina a necessidade de uma avaliação correspondente a um período maior do que um dia;
- vi) A JJF não acolheu a nulidade suscitada em razão do Fiscal não ter dado conhecimento ao contribuinte dos fatos ocorridos no curso da fiscalização, para possibilitar sua manifestação e o impediu de contestar a autuação antes da lavratura do Auto de Infração, cuja ciência ocorreu através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, inclusive sem permitir o acesso aos atos que estariam sendo praticados, tampouco solicitou qualquer explicação ou apresentação de documentos para levantamento de dados;
- vii) A JJF desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que a mesma não faria comprovação contra a EFD, deixando de examinar os livros contábeis e o LMC;

Inicialmente destaco que no julgamento da lide, que resultou no Acórdão JJF nº 0010-05/23-VD, foram consideradas e ponderadas todas as questões levantadas na impugnação, fato que se constata ao examinar o conteúdo do voto proferido pelo Relator e acolhido por unanimidade pelos membros da Junta de Julgamento.

Ressalto que antes do julgamento, a JJF adotando os cuidados e cautelas para que as questões restassem esclarecidas na perspectiva da busca da verdade material, determinou a realização de duas diligências, rigorosamente cumpridas, a saber:

A primeira, termo anexado às fls. 65 e 66, foi direcionada à Procuradoria Fiscal da PGE questionando se o parágrafo único inserido no art. 10 da Portaria nº 445/98 seria ou não aplicável à constituição de créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a sua vigência (25/10/2019). Ou seja, se a norma é de natureza meramente procedural ou material. Na segunda hipótese, inovando no ordenamento jurídico e instituindo nova hipótese de quantificação e apuração da base imponível em relação às operações com combustíveis negociadas pelos estabelecimentos revendedores varejistas, situação em que não seria possível a sua aplicação às ocorrências verificadas antes da sua vigência.

Em resposta a PGE/PROFIS emitiu o parecer jurídico, fls. 70 a 79, no qual concluiu que “(...)*tendo sido o lançamento realizado com base nas informações colhidas do LMC do contribuinte, informações estas devidamente espelhadas no Registro 1300 do EFD, não há nenhuma inovação nas normas que alteraram a Portaria 445/98, mas, tão-somente, uma adequação do procedimento de verificação das informações prestadas diariamente pelo contribuinte.*

Neste passo, entendemos que se tratando de norma meramente procedural, impõe-se a retroação. “.

Uma segunda diligência, desta vez direcionada a Inspetoria de Origem, o então Relator determinou que o autuante adotasse as seguintes providências:

“Aborde as questões suscitadas pelo contribuinte de forma mais objetiva e explicativa. A título de exemplo, entre outros que deverão ser enfrentados na diligência, cito a operação com o combustível Diesel S500, produto que na apuração da Auditoria apresentou ganhos, por variação volumétrica, sem a devida cobertura documental, de 10.317 litros e 3.939 litros, nos dias 16 de setembro de 2016 e 17 de setembro de 2016, respectivamente, cujos números foram contestados pela impugnante através das informações prestadas à fl. 38 dos autos, onde foram mencionadas as notas fiscais de entrada que deram suporte aos volumes comercializados e correspondentes registros no LMC;

1.2 - Na situação acima descrita (item 2.2) e outras assemelhadas, intimar o contribuinte a apresentar as notas fiscais visando identificar quando se processou a aquisições dos produtos objeto do levantamento fiscal e os correspondentes registros na escrita fiscal, e se as mesmas elidem a acusação naquelas datas.

1.3 - Anexar ao PAF cópia do arquivo magnético (SPED FISCAL) e demais registros enviados pelo contribuinte e utilizados pelo autuante na presente fiscalização.”.

Em atendimento, o Fiscal autuante prestou todas as informações e esclarecimentos requeridos, e notificou o contribuinte a tomar ciência da diligência, fato que o motivou a apresentar nova

manifestação.

Estes fatos demonstram com clareza que o argumento recursivo de que as alegações da defesa não foram contempladas na decisão da primeira instância não merece guarida.

O mesmo se observa quanto ao argumento de prejuízo à defesa, quando a JJF negou o pedido de diligência a ser realizada pela Assessoria Técnica do CONSEF, tendo em vista que restou comprovado a sua desnecessidade, tendo em vista inclusive a realização de duas diligências. Portanto, não houve nenhum prejuízo à ampla defesa e contraditório, tampouco ao julgamento da lide.

De todos os atos processuais, a empresa foi notificada a tomar ciência, instando-a a se manifestar nos prazos previstos no RPAF/99, de forma que não tem respaldo o argumento de que a Junta de Julgamento não observou o direito de defesa do contribuinte.

Destaco que todos os pontos levantados no recurso, inclusive com dados exemplificativos de ocorrências que poderiam elidir as infrações, foram exaustivamente reavaliados pelo Fiscal autuante e considerados pela 5ª JJF, no julgamento.

A queixa mais latente da Recorrente decorre do fato de a Fiscalização ter sido realizada através de diversos atos sem o seu conhecimento, transcritos linhas acima.

Ou seja, se constituem em reclamações contra o rito dos procedimentos administrativos e do próprio processo, fundamentado no entendimento que o contribuinte deveria ter participado dos procedimentos fiscalizatórios prévios à lavratura do Auto de Infração, inclusive com a apresentação de prévia defesa.

Nesse sentido, oportuno fazer os pertinentes esclarecimentos.

O procedimento administrativo prévio ao ato de lançamento tributário, é uma sequência de atos preparatórios que se desenrolam na fase preliminar na qual o Fisco realiza vários procedimentos.

Dessa forma, o procedimento administrativo é o conjunto de atos praticados pela Administração, apoiando-se no seu poder-dever e mediante atividade plenamente vinculada, para fiscalizar, apurar, constituir e cobrar o crédito tributário.

Observo que o procedimento administrativo, para sua validade deve observar o princípio da legalidade que aqui é tratado como princípio da legalidade objetiva, com o fito de garantir a objetividade e a imparcialidade da atuação do agente Fiscal, visando a correta aplicação do princípio da imparcialidade.

Após cientificar o contribuinte que este se encontra sob ação fiscal, o agente fiscal realiza todos os procedimentos como diligências, análises e verificações para identificar a efetiva ocorrência do fato gerador, determinar o montante do imposto devido e a possibilidade de aplicar uma penalidade. Ato seguinte, se devido, o Fiscal lança o Crédito Tributário.

Esta fase rege-se pelo princípio inquisitorial, no qual não há participação do fiscalizado, nem há previsão do contraditório e ampla defesa, vez que ainda não existe uma lide e não é forma de resolução de conflitos. Sendo um procedimento inquisitorial, não se cogita direito de defesa e contraditório, entretanto, observa-se todas as garantias constitucionais, com destaque ao princípio da legalidade estrita.

No caso em análise, o contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, conforme mensagem postada em 04/02/2020.

Esclareço que o Domicílio Tributário Eletrônico foi instituído pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014 que acrescentou o art. 127-D à Lei nº 3.956/81 – COTEB, e se constitui num canal eletrônico, através do qual o Fisco encaminha avisos, intimações, notificações e cientifica os atos administrativos relativos aos contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS, além de oferecer diversas informações sobre a sua vida fiscal.

Conforme o parágrafo único do art. 127-D do COTEB, a comunicação eletrônica realizada através do DT-e será considerada pessoal para todos os efeitos legais.

Não há vedação a participação do fiscalizado nesta fase processual, entretanto, no caso em apreço, todas as informações necessárias constavam nas declarações do contribuinte transmitidas via SPED-Fiscal à Receita Federal do Brasil e compartilhada pelos demais estados Federativas.

Essas declarações se constituem em registros fiscais elaborados pelo próprio contribuinte, que por força de lei deve refletir todos os fatos mercantis com repercussão fiscal.

Refiro-me a Escrituração Fiscal Digital - EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Instituída pelo Convênio ICMS 143/06, a EFD é de uso obrigatório e considera-se válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém.

No caso dos postos revendedores de combustíveis, há um registro obrigatório a ser informado na EFD. São os Registros 1300 que refletem os dados do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC.

Todo esse material, se encontra disponível para o Fisco, que deve examiná-los e considerá-los válidos para fins de apuração do imposto devido em cada período, sendo nesse caso, dispensável a participação do contribuinte, exceto se houver necessidade de esclarecimentos adicionais.

Concluídas as apurações, é lançado o crédito tributário, e o Fisco tem o dever de notificar o contribuinte para quitar o montante devido ou o impugnar. Ao formalizar a impugnação nasce o contencioso administrativo na forma do Processo Administrativo Fiscal, que se submete o princípio do formalismo moderado, sendo garantido os direitos ao contraditório, ampla defesa, a possibilidade da produção de provas e interposição de recursos.

Transcorridos os prazos processuais realiza-se o julgamento administrativo através de um órgão autônomo.

A Recorrente quando foi notificada da lavratura do Auto de Infração recebeu cópias de todos os levantamentos e demonstrativos além da peça acusatória contendo todas as informações inclusive os prazos para quitação do débito ou apresentação de defesa e as reduções legais das multas de acordo com as possíveis datas de pagamento, que lhe permitiu apresentar tempestivamente sua defesa de forma objetiva, fato que comprova a plena observância ao direito de ampla defesa e contraditório.

Por fim, a Recorrente argumentou que a 5ª JJF desprezou a prova constituída na defesa, sob o fundamento que a mesma não faria comprovação contra a EFD, deixando de examinar os livros contábeis e o LMC, fazendo referência ao fato de 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 físico encontra-se correto.”, portanto, pede que sejam desconsiderados os registros da EFD (Registro 1300) que contrariam os registros constantes no LMC físico.

A EFD, que se constitui na escrita fiscal juridicamente válida, é de inteira e única responsabilidade do contribuinte, cuja veracidade dos registros e informações servem de prova contra e a seu favor.

Assim, considero ter o autuante agido corretamente ao considerar válidos os registros da EFD transmitidos pelo contribuinte, via SPED-Fiscal, não lhe sendo facultado desconsiderar o que é juridicamente válido e validar registros paralelos sem suporte legal para tal. Se assim procedesse, estaria o Fiscal atentando contra o Princípio da Legalidade.

Não pode o contribuinte pretender provar que um registro da EFD está inconsistente ou com erro, apresentando como prova outro dado da mesma EFD, haja vista como dito linhas acima a EFD se constitui em um conjunto de informações onde os registros físicos devem estar espelhados exatamente nos registros em arquivos eletrônicos, pois observam entre si o Princípio da Unicidade da Contabilidade.

As provas do cometimento das infrações foram colhidas exatamente dos registros declarados e transmitidos pelo contribuinte na sua EFD. A prova dos fatos que justificaram as infrações, foi feita com a própria escrita fiscal digital e o LMC físico que não faz prova contra a EFD.

Ressalto que a ausência da escrituração ou a escrituração irregular, pode gerar inúmeras implicações à empresa e ao empresário, especialmente no que se refere à prova documental, tratada especificamente nos artigos 417 a 419 do Código de Processo Civil, *in verbis*.

Art. 417. 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.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

O art. 418, trata da condicionante de obrigatoriedade de sua regularidade como meio de prova a favor de seu autor, para que dela possa se utilizar, e, o art. 419 determina expressamente a indivisibilidade dos registros contábeis, o que equivale dizer que não há como atribuir-lhe a condição de “parcialmente regular” ou “regular em parte”.

Tais disposições se harmonizam com o disposto no *caput* do art. 226 do Código Civil:

Art. 226. 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.

Portanto, os livros fiscais e contábeis somente serão aceitos em sua integralidade, e fará prova a favor do empresário/contribuinte se este for criterioso na observância a cumprimento dos preceitos legais aplicáveis à matéria.

Assim, diante de tais considerações, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269138.0081/20-5, lavrado contra GRL ORGANIZAÇÃO REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 110.662,70, acrescido da multa 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 456,93, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal já citado, com os consectários moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

