

A. I. N° - 269138.0059/20-0  
AUTUADO - POSTO VIDA NOVA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/11/2020

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0180-03/20-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. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Retificada a multa da infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/02/2020, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$61.217,44, 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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019. Valor do débito: R\$25.030,96. 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\$5.420,05. 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 março, junho e dezembro de 2015;

abril de 2016; janeiro, março, junho e agosto de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$63,04.

Infração 04 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e julho de 2015; março, maio, outubro e dezembro de 2016; março a maio de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$432,68.

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, maio a agosto, outubro e dezembro de 2018; março, abril e outubro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, totalizando R\$30.270,71.

O autuado apresentou impugnação às fls. 29/30, alegando que diversamente do quanto consignado no Auto de Infração, as transações da empresa foram devidamente registradas e escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme consta na EFD de cada período apontado.

Ressalta que ao tempo da fiscalização, por equívoco, não foram vistos os arquivos dos SPEDs Fiscais que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros documentos que tinham sido enviados. Diz que esta foi, sem dúvida, a razão pela qual o autuante identificou irregularidades que, em verdade, já tinham sido sanadas, com a tempestiva retificação realizada.

Afirma ser importante pontuar que algumas notas fiscais que não constam nos arquivos, nunca foram recepcionadas ou pagas pela empresa:

- a) NF 91035 R\$630,00 – O próprio fornecedor (Brumake) emitiu a NF de devolução de nº 91155.
- b) NF 651451 R\$595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 684817.
- c) NF 704793 R\$595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 721571
- d) NF 3979 – ECT Tech R\$275,50 e NF 4646 R\$290,00 diz que não reconhece.
- e) NF 4318 Alumínio Salvador R\$295,75 diz que não reconhece.
- f) NF 15074 Redux R\$405,97 afirma que foi lançada em 01/09/2017.
- g) NF 68469 R\$1.712,36 – O próprio fornecedor (Lenovo) emitiu a NF de saída nº 53200
- h) NF 385516 Ferreira Costa R\$2,99 diz que não reconhece.

Informa que, para comprovar as assertivas apresentadas, anexa CD com os arquivos transmitidos dos SPED Fiscais dos meses e anos citados no Auto de Infração, com os quais se constatará que a empresa autuada não cometeu qualquer infração, pelo que, requer seja acolhida a defesa e julgado insubsistente o presente lançamento, com o consequente arquivamento do PAF.

O autuante presta informação fiscal à fl. 34 (e verso) dos autos, afirmado que o objetivo é dissipar as dúvidas levantadas pelo autuado acerca do procedimento seguido na fiscalização e na lavratura do auto de infração, bem como, redarguir de forma fundamentada e específica cada ponto apresentado na sua defesa, tudo nos termos do art. 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente.

Diz que o defendente alega que as operações de entradas de mercadorias foram erradamente apontadas como não escrituradas em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), e que o erro ocorreu porque sua escrituração havia sido alterada e, equivocadamente, a fiscalização utilizou uma versão anterior.

Sobre esse argumento, esclarece que não há qualquer possibilidade de ter realizado trabalho de fiscalização com alguma versão da EFD que não seja a mais recentemente entregue. Inclusive, foi informado cada alteração que ocorre nos dados SPED das empresas sob fiscalização, que só podem ser feitas com anuência prévia do Fisco.

Quanto ao argumento defensivo de que algumas operações objeto da autuação não se referiam a entradas efetivas, e que por isso, não foram escrituradas, observa que as notas fiscais eletrônicas fornecidas como entradas para a fiscalização são notas que têm o autuado como destinatário das mercadorias.

Ressalta que o autuado deve se manifestar eletronicamente se reconhece ou não cada operação e não simplesmente deixar de registrá-la na EFD. Dessa forma, todas as operações de saída de fornecedores que depois retornaram para os mesmos, deveriam ter sido negadas pelo autuado, que assim não fez, e nem aquelas que não foram objeto de retorno foram negadas.

Pede a manutenção integral do presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, 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 a multa, o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, 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, dezembro de 2018 e dezembro de 2019.

Infração 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.

O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria objeto da autuação e, por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

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

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

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 (Infração 01). É devido também, o tributo

apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 02).

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

O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.

O defensor alegou que não foram vistos os SPEDs Fiscais que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros arquivos que tinham sido enviados. Disse que esta foi a razão pela qual o autuante identificou irregularidades que, em verdade, já tinham sido sanadas, com a tempestiva retificação realizada.

O autuante esclareceu que não há qualquer possibilidade de ter realizado trabalho de fiscalização com alguma versão da EFD que não seja a mais recentemente entregue. Inclusive, foi informado cada alteração que ocorre nos dados SPED das empresas sob fiscalização, que só podem ser feitas com anuência prévia do Fisco.

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

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Observo que a Portaria ANP N° 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.

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

Verifico que as comprovações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovadas quando foi realizado o procedimento fiscal, nem foram trazidas aos autos pelo defensor, o que deveria ser comprovado mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação antes da ação fiscal.

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

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

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

Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal.

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 sem o devido registro na escrita fiscal.

Infração 03: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho e dezembro de 2015; abril de 2016; janeiro, março, junho e agosto de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$63,04.

Infração 04: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e julho de 2015; março, maio, outubro e dezembro de 2016; março a maio de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$432,68.

Infração 05: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, maio a agosto, outubro e dezembro de 2018; março, abril e outubro de 2019. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$30.270,71.

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.

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 defensor alegou que algumas notas fiscais que não constam nos arquivos, nunca foram recepcionadas ou pagas pela empresa.

NF 91035 R\$630,00 – O próprio fornecedor (Brumake) emitiu a NF de devolução nº 91155.

NF 651451 R\$595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 684817.

NF 704793 R\$595,00 – O próprio fornecedor (Getnet) emitiu a NF de devolução nº 721571

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

No caso em exame, o defensor não acostou aos autos os documentos comprobatórios das alegações defensivas, por isso, não há como deduzir as respectivas multas exigidas, por falta de comprovação, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99.

O defensor apontou as seguintes notas fiscais, afirmando que não reconhece: NF 3979 – ECT Tech R\$275,50 e NF 4646 R\$290,00; NF 4318 Alumínio Salvador R\$295,75; NF 385516 Ferreira Costa R\$2,99. Entretanto, de acordo com as respectivas chaves de acesso que foram indicadas no levantamento fiscal, os documentos fiscais tratam de operações destinadas ao autuado.

Quanto à NF 15074, do fornecedor Redux, no valor de R\$405,97 conforme o levantamento do fiscal à fl. 23 (verso), o mencionado documento fiscal foi emitido em 17/05/2016, e o autuado alegou que foi lançado em 01/09/2017.

A falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa. (art. 217 do RICMS-BA/2012). Portanto, além de o defensor ter indicado que escriturou extemporaneamente a nota fiscal, não ficou comprovada a mencionada escrituração no livro adequado que é o Registro de Entradas.

Sobre a NF 68469 R\$1.712,36, o defensor afirmou que o próprio fornecedor (Lenovo) emitiu NF de saída nº 53200. Neste caso, não há como acatar a alegação defensiva, considerando a falta de comprovação da devolução ou do retorno da mercadoria como prevê a legislação, já mencionado neste voto.

Vale ressaltar, que o contribuinte destinatário de mercadorias pode registrar, nos termos da legislação tributária, os eventos da NF-e denominados “ciência da operação”, “confirmação da operação”, “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, conforme o caso.

Concluo pela subsistência dessas 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 do 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 269138.0059/20-0, lavrado contra **POSTO VIDA NOVA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$30.451,01**, acrescido das multas de 100% sobre R\$25.030,96 e 60% sobre R\$5.420,05, 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\$30.766,43**, prevista no art. 42, inciso IX, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA