

A. I. N° - 269138.0090/20-4  
AUTUADO - AUTO POSTO ICHUENSE LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07/10/2021

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0143-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Exigido o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria da substituição tributária recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. Infrações mantidas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Retificada a multa da infração 04. Infrações subsistentes. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS E SERVIÇO TOMADO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. Infração procedente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Retificada a multa da infração 04. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/02/2020, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$18.993.133,31, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01** – 04.05.08: 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, (óleo diesel), apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado, em 2018 e 2019. Demonstrativo fl. 03 (verso). Valor do débito: R\$17.381.853,94. Multa de 100%.

**Infração 02** – 04.05.09: 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 (óleo diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.04. (frente/verso). Valor do débito: R\$1.549.252,66. Multa 60%.

**Infração 03** – 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, (gasolina C aditivada) apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (frente) Valor do débito: R\$53.106,21. Multa de 100%.

**Infração 04** – 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, (gasolina C aditivada) apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019. Demonstrativo fl.05, (verso). Valor do débito: R\$6.920,16. Multa de 100%;

**Infração 05** – 16.01.06: deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias e serviços, (demonstrativo fl.07 – verso), totalizando R\$2.000,34.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 11/12 (frente e verso) do PAF. Afirma que, por seu representante legal, vem expor e requerer o que segue. Registra que o Auto de Infração lhe fora encaminhado em 05 de março e em 23 de março de 2020 encerrou-se o atendimento presencial neste órgão por conta da pandemia do COVID-19, o que permanece até os dias atuais.

Afirma que desde então, restou impossibilitado de ter acesso a íntegra da ação de fiscalização a que responde, imprescindível para melhor formulação de sua defesa. Diz que somente no mês de setembro de 2020, é que fora disponibilizado nos canais oficiais do órgão fazendário, um canal virtual de atendimento, por meio do qual poderia ser apresentada a defesa ou serem feitas solicitações, o que fará no momento, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos.

Aduz que, embora tenha tido acesso ao Auto de Infração, contendo em resumo, as normas supostamente infringidas, o mesmo se faz insuficiente para a formulação da defesa, tendo em vista a complexidade dos fatos apurados.

Evitando adentrar nas questões de mérito neste momento, frisa que precisa da íntegra da ação fiscal, também por estar realizando investigação interna de condutas irregulares praticadas que, tem estreita ligação com os fatos aqui apurados e que também servirão de argumentação em sede de defesa junto a este órgão.

Cita o art. 46 do RPAF/99, aduzindo seu direito ao acesso a tudo o que for imprescindível para entendimento da autuação e consequente formulação da defesa. Comenta que o solicitado pode ser disponibilizado por meio eletrônico, via e-mail conforme registra ou por meio diverso, que pode ser apontado pelo próprio fisco, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa.

Afirma que, embora a apresentação de sua defesa tenha se dilatado por sucessivas suspensões de prazo em face da pandemia, não se pode tirar efetivo proveito disso, considerando o impedimento de atendimento presencial pela SEFAZ/BA. Sobre a possibilidade de devolução de prazo, cita o art. 194 da Lei 12.209 de 2011, do estado da Bahia.

Requer lhe seja disponibilizada a íntegra dos autos e a devolução do prazo de 60 dias, para ter tempo hábil de formular sua defesa, por ser medida de justiça.

À fl. 21, o Autuante esclarece que, diferentemente do que a autuada alega, o auto de infração e todos os seus demonstrativos foram anexados à ciência da lavratura do auto de infração feito via DTe – conforme documentação anexa, fl. 22 do PAF.

Contudo, ante a excepcionalidade do momento vivido, com a pandemia, para afastar qualquer nódoa que possa futuramente afetar o trabalho realizado, sugere que se faça a devolução integral do prazo de defesa à autuada.

À fl. 23, em despacho realizado pelo Supervisor da COPEC, foi deferido a reabertura do prazo de defesa ao autuado, sendo o mesmo intimado em 21.12.2020, conforme intimação DTE fl.25.

Decorrido prazo regulamentar, o autuado permaneceu silente.

## VOTO

Preliminarmente, o defendant solicita prorrogação do prazo para apresentação de sua defesa, sob a alegação de que o momento vivenciado por todos, sob a pandemia do COVID 19, teria prejudicado sua defesa, visto que devido à complexidade dos fatos apurados e também por estar realizando investigação interna de condutas irregulares praticadas no seu estabelecimento, que teriam estreita ligação com os fatos aqui apurados, e que também servirão de argumentação em sede de defesa junto a este Órgão Julgador, precisaria da íntegra da ação fiscal.

Seu pleito foi atendido. Na informação fiscal, o Autuante declarou que diferentemente do que a autuada alegou, o auto de infração e todos os seus demonstrativos foram anexados à ciência da lavratura do auto de infração feito via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, conforme documentação anexa, fl. 22 do PAF. Contudo, ante à excepcionalidade do momento vivido, com a pandemia, para afastar qualquer nódoa que possa futuramente afetar o trabalho realizado, sugeriu que se fizesse a devolução integral do prazo de defesa à autuada.

À fl. 23, em despacho realizado pelo Supervisor da COPEC, foi deferido a reabertura do prazo de defesa ao autuado, 60 (sessenta) dias, sendo o mesmo intimado em 21.12.2020, conforme intimação DTE fl.25. Decorrido o prazo regulamentar, o autuado permaneceu silente.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, verifico que, de fato, a Inspetoria Fazendária / COPEC, autorizou a reabertura do prazo de defesa, conforme solicitado pelo contribuinte, encaminhando mais uma vez via DTE, os arquivos contendo o Auto de Infração e todos seus anexos, permitindo assim, o livre exercício do direito de defesa do Autuado, sendo o mesmo intimado em 21.12.2020, conforme intimação DTE, fl. 25.

Neste caso, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo 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 para se determinar a nulidade do Auto de Infração, no caso, as hipóteses do art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o autuado é acusado de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias (óleo diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, infração 01, e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, infração 02, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, nos exercícios de 2018 e 2019.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final. Os estoques (Iniciais e Finais), estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias, realizada pela empresa no final de cada ano.

O defensor não rebateu objetivamente qualquer das infrações. Seu argumento para se contrapor à autuação, cinge-se a uma suposta falta de prazo para produzir sua impugnação, em função da pandemia causada pela COVID 19. Assim, pediu e obteve prorrogação do prazo, com a reabertura do prazo de defesa – 60 dias – mas decorrido este prazo regulamentar, não se manifestou.

Cabe salientar, que os valores lançados foram obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do defensor, e que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais físicos. Com o advento da Escrituração Fiscal Digital, não se admite escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

O procedimento fiscal ocorreu mediante levantamento quantitativo de estoques, em função das quantidades declaradas no livro Registro de Inventário e nas Notas Fiscais de Entradas e Saídas das mercadorias. O contribuinte recebeu cópias dos demonstrativos do levantamento de estoque.

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

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

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

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

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

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

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

Assim, a omissão de entrada relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 01 – responsável solidário), e devido por antecipação (infração 02), estão em absoluta conformidade com a legislação de regência. Infrações subsistentes.

Nas infrações 03 e 04, o Autuado foi acusado, respectivamente, de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e, consequentemente, sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, (gasolina C aditivada), e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, apurado mediante verificação da variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, nos exercícios de 2018 e 2019.

Considerando a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz, traçar o contexto da autuação discutida nestas infrações. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “f”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos, e as omissões de saídas como perdas. É importante ressaltar, que no presente caso, foi considerado pelo Autuante, no levantamento fiscal, como ganho normal, o percentual de 1,8387%, acima dos 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o defensor vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistemáticamente, nos anos de 2018 e 2019.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, irregularidade apurada na infração 03.

É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo, irregularidade apurada na infração 04.

Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, devido pela responsabilidade solidária prevista no art.6º da Lei 7014/96, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas, mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

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

origem da mercadoria, o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.

Em relação à multa da infração 04, 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 (03 e 04), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

A infração 05 trata de entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços, sem o devido registro na escrita fiscal.

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

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento), do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenha 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.

Concluo pela subsistência da infração 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.

Destaco, que o deficiente deixou de apresentar óbices aos cálculos que resultaram nos valores exigidos, nem apresentou contraprovas para elidir a autuação, como previsto no art. 123 do RPAF. Na forma como agiu, entendo a situação enquadrada na previsão dos arts. 140 e 142 do RPAF, que dispõem *“O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”* (art. 140) e *“A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”* (art. 142), pelo que vejo se confirmar a materialidade das infrações.

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

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a retificação da multa da infração 04, de 100%, para 60%.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0090/20-4, lavrado contra **AUTO POSTO ICHUENSE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$18.991.133,97**, acrescido das multas de 100% sobre R\$17.434.960,15, e 60% sobre R\$1.556.172,82, 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\$2.000,34**, 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, 09 de setembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR