

A.I. Nº 269138.0060/19-4  
AUTUADO POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE JEFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO INTERNET – 11/12/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0197-01/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. Foram constatados ganhos volumétricos, registrados no LMC/Registro 1300 da EFD, acima dos índices admitidos pela ANP. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Retificada a multa aplicada. Infração parcialmente caracterizada. 2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS OU SERVIÇOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS; c) MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. Restaram evidenciados os descumprimentos das obrigações acessórias. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Infrações subsistentes. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 95.323,41, em decorrência das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 04.07.02:** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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, ocorrido em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, no valor de R\$ 62.307,37, mais multa de 100%.

Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV, art. 6º, inciso IV, art. 23, §6º, inciso II, “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98. Multa prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 16.01.01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016; janeiro a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 3.134,85.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa

prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 16.01.02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril, junho a dezembro de 2015; janeiro a junho, agosto a dezembro de 2016; janeiro a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$ 7.847,82.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 16.01.06:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. Multa de 1% sobre o valor da mercadoria ou serviço tomado, totalizando R\$ 22.033,36.

Enquadramento Legal: artigos 217 e 247, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 25/12/19 (DTE à fl. 35) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 26/02/20, peça processual que se encontra anexada às fls. 37 a 52. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 61.

O Impugnante inicialmente faz um resumo dos fatos, transcreve as infrações constantes da autuação, informa reconhecer integralmente a infração 02 e parcialmente as infrações 03 e 04, tendo em vista existirem notas fiscais de aquisição de combustíveis que foram devidamente lançadas no LMC, contidas na EFD.

Destaca que pautado no quanto disposto no § 2º do artigo 123 do RPAF, anexa cópia do DAE que comprova o efetivo pagamento, parcial, dos valores reconhecidos como devidos, ao tempo que requer, o seu abatimento no valor total apurado.

Em seguida diz que demonstrará o não cometimento das demais exigências, entendendo ter aplicado acertadamente as normas vigentes no ordenamento jurídico pátrio, e considerando que o Auto foi lavrado em inobservância aos princípios regentes do processo administrativo fiscal, além de ferir um dos princípios fundamentais do direito pátrio, qual seja o da estrita legalidade e da ampla defesa.

Preliminarmente ressalta que, durante a ação fiscal, foram lavrados dois Autos de Infração contra o contribuinte, sendo um deles o presente processo, e o segundo de nº 2691380115/19-3, que imputa ao contribuinte a 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 também mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Apontando correlação entre as infrações, entende que ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que é consequência.

Transcreve o art. 4º do RPAF, salientando que apesar do valor ter ultrapassado R\$200.000,00, o artigo permite a inclusão de diversas infrações, desde que estas sejam consequência da infração principal.

Enfatiza que descaracterizada a infração de suposta aquisição de mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal (A.I. 2691380115/19-3) a infração 01 do Auto de Infração 2691380060/19-4 automaticamente deixa de existir, por ser consequência da primeira.

Assim, alega que a defesa de ambos os Autos de Infração deve ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas.

Diz que caso a preliminar venha a ser superada, a defesa apresentada no Auto de Infração onde se imputa eventual omissão de entrada de combustíveis demonstra que não houve omissão de entrada de mercadoria, mas pontuais falhas de medição e divergência de informações na EFD e nos livros físicos.

Pontua que na mídia digital anexada encontram-se todos os documentos necessários à comprovação de que não houve omissão de entrada, ratificando sua alegação de que existiram erros de medição, que resultaram em sobras e faltas seguidas.

No que diz respeito às infrações 03 e 04, volta a frisar que é inviável a aplicação das referidas multas, em relação à totalidade dos documentos fiscais indicados pelo Auditor Fiscal, na medida em que algumas delas (aquisição de combustíveis) foram devidamente lançadas no LMC, encaminhado à Fazenda Estadual (EFD).

Aduz haver normativo, que permite o cancelamento das multas, quando não houve dolo, fraude ou simulação, e transcreve as antigas redações do art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96 e do art. 158, do RPAF/99.

Às fls. 45 a 49, elenca as notas fiscais, onde afirma que se referem à aquisição de combustíveis para revenda e que foram devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil.

Menciona que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal (acórdão JJF nº 0190-04/18), em caso idêntico ao presente (ausência de registro de documento fiscal na EFD, porém com registro no LMC), se manifestou pela redução de 90% no percentual da multa aplicada, com base nos artigos mais acima mencionados, por entender que o autuado não agiu com dolo, fraude ou simulação ou com o intuito deliberado de deixar de efetuar pagamento do imposto.

Ressalta que no presente caso, o Impugnante deixou notas de aquisição de combustíveis (atividade primordial) sem registro, por equívoco contábil, razão pela qual entende que deva ter as multas canceladas, pois ter lançado os documentos fiscais no LMC denota a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Acrescenta que o tributo foi recolhido por antecipação, inexistindo ausência de pagamento de tributo, e volta a pleitear a redução de 90% das multas aplicadas, em relação às notas fiscais relacionadas.

Argumenta, ainda, que algumas das Notas Fiscais apontadas pelo Auditor são referentes a cancelamento de aquisição, com devolução do produto:

- NF 211339 de 06/04/2015 (aquisição) e NF 211430 do dia 06/04/2015 (cancelamento da compra).
- NF 189010 de 06/06/2017 (aquisição) e NF 1237 do dia 06/06/2017 (cancelamento da compra).
- NF 223304 de 21/04/2018 (aquisição) e NF 1447 do dia 21/04/2018 (cancelamento da compra).
- NF 237629 de 31/08/2018 (aquisição) e NF 1552 do dia 01/09/2018 (cancelamento da compra).

Explica que no caso concreto, a nota de aquisição do combustível não foi registrada no LMC em virtude do seu imediato cancelamento (sem nem mesmo ter havido entrada de mercadoria).

Pontua que são pouquíssimas as notas fiscais nessa situação, motivada por falha humana de contabilidade, pelo que também requer a redução da multa exigida.

Ao final, volta a requerer o julgamento em conjunto dos Autos de Infração nºs 2691380060/19-4 e 2691380115/19-3, visando comprovar que inexiste omissão de entrada, além de solicitar a redução da multa aplicada, em relação às notas fiscais que foram devidamente lançadas no LMC.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 180 a 181 (frente e verso), inicialmente abordando a argumentação defensiva de que existem notas fiscais que não foram registradas como entradas no registro C100 e seguintes da EFD, mas que foram indicadas como entradas no registro 1300.

Considera que houve prejuízo para o registro das informações, pois, no registro 1300 apenas se

anota a quantidade entrada nos estoques e nada mais; ou seja, não se registra o número e o emitente da nota de entrada. Frisa que uma coisa não substitui a outra.

Contesta também a afirmação defensiva de que houve notas que não foram registradas porque foram imediatamente canceladas. Diz que o que efetivamente ocorreu foi que o emitente não cancelou as notas, o que deveria acontecer no SPED. Acrescenta que não houve a negação da autuada da realização da operação, o que é obrigatório e deve ser feito de forma eletrônica no SPED.

Pontua que não se pode falar em boa fé, nas omissões nos arquivos de EFDs analisados, pois, é impossível receber combustíveis e não perceber tal fato no final do dia no levantamento do estoque físico que deve ser anotado nos registros "1300" da EFD.

Friza também que o autuado descumpriu a obrigação acessória de registrar suas notas fiscais de entradas por anos, não sendo um caso pontual, e que não é possível a aplicação do art. 158 do RPAF-BA.

Em relação à infração 01, observa que as infrações se referem a responsabilidades tributárias distintas, e que são objetos jurídicos totalmente diferentes, de forma que a segunda não é consequência da primeira.

Considera que ao descumprir o ônus de impugnar especificamente cada infração, por acreditar que uma estava contida na outra, deve ser considerada revel.

Conclui asseverando que ficou caracterizada a falta de registro das notas fiscais de entradas na EFD, ainda que tenham sido registradas de forma incompleta em outros registros, e que não houve a cobrança do registro de notas fiscais eletrônicas canceladas ou que tivessem a negativa da realização da operação pela autuada no SPED.

Ao final, ratificando que não foi apresentada defesa para a infração 01, além da afirmação genérica de que houve erros de medição, mantém integralmente a autuação.

Considerando que durante a ação fiscal, foram lavrados dois Autos de Infração contra o contribuinte, sendo um deles o presente processo (responsabilidade do próprio sujeito passivo), e o outro de nº 269138.0115/19-3 (responsabilidade solidária);

Considerando a nítida vinculação entre os mesmos;

Considerando que o processo nº 269138.0115/19-3 foi convertido em diligência para ajustes e elaboração de novo demonstrativo de débito;

Esta JJF deliberou, na Pauta Suplementar de 27.08.2021, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 193), para serem adotados os seguintes procedimentos:

**Autuante:**

1 – Refazer o levantamento, desta feita também considerando as entradas dos combustíveis, objeto das notas fiscais que foram escrituradas no LMC do contribuinte, porém não constaram na EFD, a exemplo da NF 164968, de 29/09/2016 e da NF 213168, 09/01/2018; conforme documentos e manifestações apensadas no A.I. nº 269138.0115/19-3;

2 – Elaborar novo demonstrativo de débito.

**Inspetoria:**

3 - Dar ciência ao autuado, inclusive lhe fornecendo cópia, de toda informação fiscal acima prestada, bem como documentos e demonstrativos juntados, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para que, querendo, se manifeste a respeito;

O autuado apresentou manifestação às fls. 204 a 212, nos seguintes termos:

Incialmente, destaca a nulidade, por cerceamento de defesa, alegando que o Contribuinte foi intimado para se manifestar sobre os demonstrativos, mas que somente agora o Fiscal deu vistas,

em decorrência de ordem superior, e que o prazo concedido foi de 10 dias, quando deveria ser de 60 dias.

Assevera que o ato deve ser refeito, possibilitando a manifestação no tempo adequado.

Destaca, ainda, que o Autuante não cumpriu as ordens da Junta (pontos 01 e 02). Afirma que o contribuinte provou a existência de notas fiscais não escrituradas no LMC, mas que o fiscal, desobedecendo a ordem da Junta, se negou a considerar os documentos fiscais e a refazer o demonstrativo.

Aduz que a suposta sobra se deu, justamente, pela não escrituração, no LMC, de algumas notas fiscais, e que o Fiscal se equivoca a afirmar que todas as notas fiscais escrituradas no LMC foram levadas em consideração, sem nada fazer, em relação a diligência. Frisa que se as notas indicadas estivessem no LMC, não haveria o suposto ganho.

Reclama da “simplicidade do roteiro fiscal” seguido pelo autuante, dizendo que este ignora a escrita fiscal como um todo, atendo-se, somente, aos dias em que a sobra de combustível, sem perquirir a efetiva razão.

Em seguida passa a refutar, a alegação do autuante de que o Contribuinte não apresentou defesa, em relação à infração 01, sob o entendimento de que são responsabilidades tributárias distintas, sem analisar o fato gerador de ambas as responsabilidades.

Volta a reclamar que os dois Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que é consequência.

Transcreve o art. 40 do RPAF, salientando que apesar do valor ter ultrapassado R\$200.000,00, o artigo permite a inclusão de diversas infrações, desde que estas sejam consequência da infração principal.

Enfatiza que descaracterizada a infração de suposta aquisição de mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal (A.I. 2691380115/19-3) a infração 01 do Auto de Infração 2691380060/19-4 automaticamente deixa de existir, por ser consequência da primeira.

Aduz que tanto a infração de nº 04.07.01 quanto a 04.07.02 tem como pressuposto fático a suposta omissão de entrada de combustíveis, argumentando que o autuante apurou com método equivocado (que já foi declarado inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia) eventual sobra de combustível ao final de alguns dias.

Assim, entende que a defesa de ambos os Autos de Infração deveria ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas.

Considera que o trabalho executado pelo Fiscal é simples, sem analisar o global das informações fiscais, na medida em que somente extrai do sistema os dias em que há sobra de combustível, sem atentar para os dias de falta, tampouco para as compras e vendas.

Consigna que se somarmos as autuações e virmos a litragem supostamente adquirida sem NF com a que foi adquirida com NF, veremos que as Distribuidoras da Bahia não teriam condições de fornecer tanto combustível.

Diz que outro exemplo de falha que entende ter ocorrido é o fato de um posto ter uma suposta sobra de aproximadamente 10 mil litros em um dia e, no dia seguinte, uma falta de valor equivalente.

Comenta ser elucidativo o que foi trazido no acórdão JJF nº 0345-06/21, que anexa aos autos, onde a Junta fez constar quais são os 4 métodos de apuração de suposta omissão de entrada.

Cita o art. 18, IV, a, do RPAF, aduzindo que é necessária a segurança para manter a lavratura do auto de infração, ou seja, que o princípio da verdade material deve ser seguido.

No mérito, afirma que não houve nenhuma omissão de entrada e que a documentação constante

no processo demonstra que saíram das bombas, DURANTE O PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO, as seguintes quantidades de combustíveis:

Gasolina Comum - 9.477.697,43 litros

Gasolina Aditivada — 2.540.782,96 litros

Etanol - 2.671.893,60 litros

S500 - 3.786.707,91 litros

Diesel S10 - 3.033.439,56 litros

Afirma que às aquisições de combustíveis, no período da fiscalização, todas com notas fiscais, foram essas:

Gasolina Comum — 9.480.000,00 litros, com estoque inicial de 29.924,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 9.509.924,00 litros, superior ao comercializado.

Gasolina Aditivada — 2.545.000,00 litros, com estoque inicial de 9.567,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.554.567,00 litros, superior ao comercializado.

Etanol 2.675.000,00 litros, com estoque inicial de 5.792,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 2.680.792,00 litros, superior ao comercializado.

S500 Aditivado — 3.787.500,00 litros, com estoque inicial de 16.350,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 3.803.850,00 litros, superior ao comercializado.

Diesel S10 — 3.042.500,00 litros, com estoque inicial de

6.349,00 litros, resultando num estoque total do combustível, durante o período, de 3.048.849,00 litros, superior ao comercializado.

Ratifica que essas informações estão na EFD, mas que o fiscal não realizou essa análise, nem mesmo quando provocado pelo Contribuinte.

Volta a considerar que o método trazido pelo Auditor Autuante, é inconstitucional, citando sentença que anexa, e acrescentando que traz distorções visíveis, ao indicar suposta omissão de entrada de um contribuinte que prova suas aquisições e suas vendas, sendo a entrada MAIOR que a SAÍDA.

Reclama da acusação do autuante de que "houve, de fato, um esforço grande para preparar uma escrituração consistente com a falta do registro das notas fiscais eletrônicas de entrada' e "novamente, fica patente o dolo ", dizendo que a mesma é infundada.

Pontua que para o Autuante afirmar que houve o dolo, ou seja, a vontade livre e consciente, deve trazer elementos para tal, não simples conjecturas.

Assinala que o Autuante não tem nenhuma prova para tal acusação, e que, ao contrário, o Autuante confirma que o Contribuinte escriturou as notas fiscais de aquisição de combustíveis no LMC e, assim sendo, deu ciência ao fisco da existência.

Reconhece que houve uma negligência com a escrituração contábil, mas nunca um dolo.

Com relação às notas fiscais de cancelamento, entende que o Auditor falta com a verdade ao afirmar que houve equívoco do contribuinte. Expõe que na verdade, o próprio Autuante, após ciência da existência de notas fiscais de cancelamento, onde ele imputava multa pela aquisição e pelo cancelamento, passou a aplicar, em autuações futuras, filtros para excluir tais notas fiscais.

Conclui, refutando, totalmente, o quanto trazido pelo Auditor nas suas informações, requerendo que seja determinado a ele que se pronuncie, expressamente, sobre os fatos trazidos, com

posterior vistas ao contribuinte, face a relevância da matéria.

O autuante informou à fl. 250 (frente e verso), que todos os pontos contestados pela impugnante em sua defesa foram rebatidos, conforme os termos do artigo 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia vigente (RPAF/99).

Afirma que o contribuinte não trouxe ao processo qualquer novo argumento que já não tenha sido rechaçado anteriormente.

Por fim diz que a defesa não ilide a autuação.

Considerando que na última manifestação defensiva (fls. 204/212) o patrono do autuado questiona o fato de somente ter sido concedido o prazo de 10 (dez) dias para tomar ciência dos registros que serviram de base para a apuração do débito exigido na autuação (demonstrativos analíticos).

Considerando que não restou comprovado nos autos a entrega dos mencionados registros de forma completa.

Considerando, ainda, que a solicitação efetuada por esta JJF, no primeiro item da última diligência requerida (fl. 193), não foi respondida pelo autuante no presente processo, mas fazendo menção apenas no outro A.I., de nº 269138.0115/19-3, que ainda não foi julgado.

Considerando que a Segunda Instância, no intuito de sanar supostos vícios no lançamento de ofício, tem solicitado que o autuante faça juntada ao PAF de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados ao processo.

Esta JJF deliberou, em Pauta Suplementar de Julgamento (fl. 254), que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC, para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 – O autuante deve se pronunciar sobre o primeiro item da diligência requerida à fl. 193, e se necessário elaborar novos demonstrativos;

2 - O autuante deve acostar, em meio magnético, demonstrativo analítico do levantamento fiscal, os por ventura acima acrescentados, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos; inclusive cópia do arquivo magnético (Registros 1300, 1310 e 1320 da EFD) enviado pelo Contribuinte e utilizado pelo autuante;

3 – O órgão competente da repartição fazendária deve intimar o autuado, entregando no ato cópia do meio magnético com os elementos acima mencionados, além deste termo de diligência. Na oportunidade, o contribuinte deverá ser informado da reabertura do prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma do disposto no art. 123, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que, querendo, possa se manifestar a respeito;

4 – Em seguida o autuante deve prestar nova informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, atendendo as disposições do art. 127, §6º, do diploma legal acima mencionado;

5 – Ao final, retornar o processo para julgamento.

O autuante prestou informação à fl. 258 (frente e verso), dizendo que o registro 1300 na EFD resume a movimentação de combustíveis do posto. Aduz que nele são indicadas entradas de volumes nos tanques, sendo possível, portanto, que uma nota seja registrada como entrada no seu estabelecimento (registro C100 da EFD) e não seja despejada no tanque e vice-versa.

Explica que no levantamento das infrações 04.07.01 e 04.07.02, levou em consideração a movimentação dos combustíveis, isto é, o que é despejado nos tanques (registro 1310). Acrescenta que pode haver notas de aquisição de combustíveis que não foram despejadas nos tanques – que esse é um procedimento irregular, mas sem repercussão tributária.

Diz que essas notas não são levadas em consideração, e que pode haver, também, entradas nos

tanques sem que houvesse uma nota fiscal correspondente – por exemplo, na planilha “ResNFE\_Eintradas x ResEnt1300”, verifica-se que, no dia 04/07/2016, houve entradas de 5.000 litros de gasolina aditivada (320102002) para os quais não há documentação fiscal.

Pontua que pode haver, ainda, notas de aquisição que são despejadas nos tanques, mas que não são anotadas como entradas no registro C100 da EFD, e que nesses casos, considerou a anotação no registro 1310 e cobrou a falta do registro na nota fiscal de entrada – infrações 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06.

Esclarece que, assim, a nota nº 164968, de 29/09/2016, não foi levada em consideração, porque não foi indicado o seu despejo no tanque – vide planilha “ResNFE\_Eintradas x ResEnt1300”.

Expõe que essa nota, inclusive não foi anotada no registro C100, pelo que a empresa foi autuada pela falta desse registro. Já em relação a nota nº 213168, menciona que foi registrada como entrada no dia 09/01/2018 e também consta a sua entrada no registro 1300 - vide planilha “ResNFE\_Eintradas x ResEnt1300”.

Ao final, diz que segue em anexo (fl. 259), pasta do Excel com planilhas com as informações analíticas utilizadas na auditoria fiscal para conferência.

Considerando que após o autuante ter cumprido os dois primeiros itens da diligência requerida à fl. 254, equivocadamente foi dada ciência a outro patrono (fl. 262), estranho ao que foi constituído nos autos pelo autuado; esta JJF deliberou, em Pauta Suplementar de Julgamento, por maioria, em face da discordância do julgador Olegário Miguez Gonzalez quanto ao envio dos documentos também para o patrono, que o presente processo fosse convertido em diligência à SAT/COPEC (fl. 283), para serem adotados os seguintes procedimentos:

1 - O órgão competente da repartição fazendária deve intimar o autuado, via DT-e, anexando, no ato, o demonstrativo analítico do levantamento fiscal, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração dos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante (fl. 259); bem como cópia também da informação fiscal prestada à fl. 258 (frente e verso);

Na oportunidade, o contribuinte deverá ser informado da reabertura do prazo de defesa por 60 (sessenta) dias, na forma do disposto no art. 123, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para que, querendo, possa se manifestar a respeito;

2 - Considerando que houve erro na intimação à fl. 262, onde foi cientificado patrono estranho ao feito, conforme já acima mencionado, o patrono correto do autuado, cujos dados se encontram na Procuração à fl. 61, deve ser cientificado dos documentos referidos no item anterior;

3 – Havendo manifestação por parte do sujeito passivo, o autuante deve prestar nova informação fiscal, retornando o processo em seguida para julgamento.

O autuado foi intimado (DT-e à fl. 288) para tomar ciência do demonstrativo analítico do levantamento fiscal, bem como dos documentos referidos na diligência supra, com a consequente reabertura do prazo de defesa, tendo tomado ciência expressa no dia 03/07/2023, porém se manteve silente.

Destaco, ainda, que o patrono do autuado também foi intimado no endereço constante na procuração juntada ao processo, sendo devolvido o AR acusando o seguinte motivo: “Mudou-se”.

Tal fato foi registrado na DT-e mais acima mencionada, tendo o contribuinte também tomado ciência dessa informação.

A sessão de julgamento, por videoconferência, contou também com a presença do autuante, Sr. Jeferson Martins Carvalho.

## VOTO

Em preliminar o impugnante suscita a nulidade da primeira infração, alegando que há correlação

com a infração constante no AI nº 2691380115/19-3. Entende, dessa forma, que ambos os Autos de Infração lavrados devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma infração principal e uma acessória dessa.

Inicialmente deve ser observado, que 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 da autuação acima mencionada pelo sujeito passivo já julgada procedente por esta JF), como também é devido 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 01 do presente processo).

Portanto, no caso em exame, a acusação fiscal se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação 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.

Tratando-se de infrações distintas, apesar de haver uma correlação, considero que não há nenhum prejuízo para o contribuinte, o fato do autuante ter desmembrado em dois Autos de Infração.

Verifico, ainda, que o lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, que está amparada em demonstrativos que embasaram o lançamento fiscal.

Ressalto, também, que foi enviado, via DT-e, o demonstrativo analítico do levantamento fiscal, além de todos os registros fiscais cujas informações tenham sido extraídas para fins de elaboração das planilhas acostados aos autos pelo autuante, sendo concedido ao contribuinte a reabertura do prazo de defesa.

Destaco que apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF/BA.

Dessa forma, não há do que se falar em qualquer cerceamento do direito de defesa, nem violação ao devido processo legal.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, a infração 01, portanto, consiste na exigência de ICMS, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMF, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada 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

Como já mencionado, a infração em lide é correlata à infração exigida no AI nº 2691380115/19-3, já julgado procedente por esta JF, onde foi cobrado 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).

O autuado, em sua peça defensiva, a exemplo da defesa apresentada no outro processo, volta a negar a ocorrência de omissão de entrada de combustíveis, alegando que ocorreram pontuais

fallhas de medição e divergência de informações na EFD e nos livros físicos.

Anexou aos autos mídia digital dizendo estarem constantes todos os documentos necessários à comprovação de que existiram erros de medição, que resultaram em sobras e faltas seguidas.

Deve se ressaltar, que a Portaria DNC nº 26/1992, estabeleceu o limite de 0,6% para variação de volume em função da temperatura dos combustíveis, sendo que o parágrafo único, do art. 10, da Portaria nº 445/98, adotou um percentual bem mais conservador (1,8387%), mais que três vezes o estipulado pela DNC.

Sobre essa questão, tratando-se de mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, é estabelecido na legislação os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Detarte, 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.

Deve ser salientado 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. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal.

Saliento que a infração em análise se refere aos períodos de 2015 a 2018, e o presente lançamento fiscal se deu em dezembro de 2019.

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

Verifico que os ganhos relativos às variações volumétricas não foram comprovados pelo sujeito passivo 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.

Por outro lado, de acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, às fls. 06 a 11 (frente e verso), foram constatados ganhos registrados pelo autuado no LMC/Registro 1300 da EFD, a título de variação volumétrica, em percentual bem superior ao admitido pela ANP, conforme indicado no parágrafo único do art. 10 da Portaria nº 445/98.

Vale ratificar, que de acordo com a referida portaria, elaborada com base nos índices de variação volumétrica admitidos pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), é admissível como limite máximo de ganho sobre o volume disponível em um tanque o percentual de 1,8387%, porém ganhos em volumes superiores foram observados na maioria dos meses dos anos de 2015 a 2018.

Por exemplo, para o produto gasolina comum, no ano de 2015, foram observados ganhos de variação volumétrica nas medições registradas em vários dias: meses de janeiro, abril, junho, setembro, outubro e dezembro (fl. 08). Citando o dia 27/01/2015, o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 30.278,000 litros, mas foi registrado pelo autuado

um ganho no volume do final do dia de 1.181,210 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 30.278 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 1.181 litros de combustível no tanque. Já no dia 23/04/2015 o volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia) foi de 43.223,000 litros, mas foi registrado pelo autuado um ganho no volume do final do dia de 1.498,425 litros. Ou seja, o autuado declarou que ao final do dia, por questão de temperatura, 43.223 litros de gasolina proporcionaram um acréscimo de 1.498 litros de combustível no tanque.

Dessa forma, com base nos volumes que excederam o limite máximo admitido como ganho de variação volumétrica, o autuante elaborou o demonstrativo de débito deste Auto de Infração, conforme fl. 06 a 07 (frente e verso).

Cabe também destacar, quanto às arguições defensivas relativas às notas fiscais 164968 e 213168, que inclusive foram objeto de diligência, que o autuante esclareceu que a nota nº 164968, de 29/09/2016, não foi levada em consideração, porque não foi indicado o seu despejo no tanque, conforme planilha “ResNFE\_Estradas x ResEnt1300”. A referida nota, inclusive não foi anotada no registro C100, sendo a empresa autuada também pela falta desse registro.

No que diz respeito à nota nº 213168, a mesma foi registrada como entrada no dia 09/01/2018, e também consta a sua entrada no registro 1300, portanto foi considerada e consta na planilha “ResNFE\_Estradas x ResEnt1300”.

Quanto às alegadas inconsistências e equívocos na coleta de dados e nos registros, cabe ainda frisar que apesar de ser possível, não pode ser admitido que tais equívocos ocorram reiteradamente durante anos. As medições realizadas em tanques de combustível por um ser humano com base na verificação in loco, inclusive são mais confiáveis do que relatórios com resultado do valor de um estoque ajustado com as compras e vendas realizadas quando se utiliza de ferramentas de informática.

Por fim deve ser enfatizado que em relação aos procedimentos realizados pela fiscalização, quando se constatam saídas de combustíveis sem documentação fiscal, e os contribuintes registram essas saídas como “perdas”, tal registro tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite estabelecido pelo DNP. Ou seja, o percentual de “perdas” ou de “ganhos” até o referido limite, é considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, como o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, exigiu corretamente o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, relativamente à exigência do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Nessa esteira, considerando que não houve nenhuma comprovação de que os registros foram efetuados de forma equivocada, ou que houve erros escriturais, ou erros de medição, a infração subsiste integralmente.

Entretanto, em relação à multa, 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 a ser aplicado deve ser o de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, devendo ser retificado o mencionado percentual.

No que diz respeito às infrações 2, 3 e 4, as mesmas tratam de decumprimento de obrigação acessória, exigindo-se multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e/ou serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

O autuado reconheceu integralmente a infração 02, efetuando o pagamento da multa exigida, pondo fim a lide para essa imputação.

Quanto às infrações 03 e 04, reconheceu parte da cobrança e também efetuou o recolhimento. Com referência à parte não acatada, alegou que como existem notas fiscais de aquisição de combustíveis que foram devidamente lançadas no LMC, demonstrando a falta de dolo, fraude ou simulação, teria direito a redução ou cancelamento da multa imposta.

Citou também algumas notas fiscais que entende descaber a multa, argumentando que foram canceladas.

A princípio deve ser observado que 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 aplicado multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da 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.

Ademais, como bem frisou o autuante, apesar da alegação defensiva de que algumas notas fiscais teriam sido canceladas, em nenhum caso houve tal ocorrência no SPED, ou seja, não houve recusa da ciência da operação (negação).

Portanto, não podem ser acatadas as alegações defensivas, considerando que ao determinar a necessidade de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada de mercadoria no estabelecimento ou serviço tomado, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais e do fluxo de mercadorias desde o ingresso até a saída do estabelecimento. Neste caso, mesmo em relação a mercadorias não destinadas à comercialização ou não tributáveis, não se pode garantir um controle efetivo sem o necessário registro das entradas e saídas de mercadorias.

Vale ainda frisar, que a Junta de Julgamento Fiscal não tem mais competência para cancelar ou reduzir multas, tendo em vista as revogações do art. 158, do RPAF/99 e do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, por intermédio do Decreto nº 19.384, de 20/12/19 (efeitos a partir de 01/01/20) e da Lei nº 14.183, de 12/12/19 (efeitos a partir de 13/12/19), respectivamente.

De tudo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, em função da retificação da multa aplicada na infração 01, homologando-se os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0060/19-4**, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 62.307,37**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, mais os acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81; além da multa no valor total de **R\$ 33.016,03**, prevista no art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, homologando-se os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR