

**A. I. N°** - 269138.0136/19-0  
**AUTUADO** - MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/02/2025

**JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0006-03/25-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. 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 a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada. O Autuado logra êxito em ilidir parcialmente a acusação fiscal. Infração parcialmente subsistente. 2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS E SERVIÇOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO. Infração reconhecida. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias ou serviços tomados pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. O Autuado logra êxito em elidir parcialmente a acusação fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Retificada de ofício a multa aplicada na Infração 01. Não acatado pedido de cancelamento ou redução de multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/12/2019, exige crédito tributário no valor de R\$ 71.766,63, em razão da apuração 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 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 volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD, no valor de R\$ 61.852,72, acrescido da multa de 100%, nos meses de dezembro de 2017 e dezembro de 2018;

Infração 02 - 16.01.01. Entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2015, a novembro de 2017, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando o montante de R\$ 1.015,65;

Infração 03 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2015, a novembro de 2017, sendo

aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando o montante de R\$ 3.669,58;

Infração 04 - 16.01.06. Entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a novembro de 2019, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando o montante de R\$ 5.228,67.

O Autuado impugna o lançamento fls. 27 a 42, nos termos a seguir resumidos.

Em relação à Infração 01 o Autuante se utilizou da presunção legal de omissão de entrada de combustíveis.

Explica que o Autuante não atentou que em todos os dias posteriores ou anteriores ao dia em que houve sobra de combustíveis, havia falta do produto, ou seja, o volume escriturado era maior que o volume encontrado nos tanques, após a medição diária. Tal fato (sobra de combustível em uma data e falta em data anterior ou subsequente), já faz cair, por terra, a presunção de omissão de entrada.

Sustenta que o estabelecimento autuado nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e de envio equivocado do LMC, em via digital.

Já em relação às Infrações 02, 03 e 04, há o reconhecimento integral da 02 e o parcial das demais, tendo em vista existirem Notas Fiscais de aquisição de combustíveis para revenda que foram devidamente lançadas no LMC, contido na EFD.

#### DO RECONHECIMENTO DE PARTE DAS INFRAÇÕES

Inicialmente, diz reconhecer a procedência parcial do Auto de infração em epígrafe, haja vista, as infrações capituladas como Infração 02 ser reconhecida e as Infrações 03 e 04 terem sido parcialmente corretamente apuradas pelo Fiscal Autuante e decorrerem de falha da empresa no fiel cumprimento das obrigações as quais se sujeita.

Desse modo, pondera que, pautado no quanto disposto no § 2º, do art. 123, do RPAF-BA/99, anexa à presente 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.

Destaca que o referido reconhecimento se refere apenas, parcialmente, às infrações capituladas nas Infrações 02, 03 e 04, não abrangendo as demais que, conforme demonstraremos, são improcedentes.

Registra ser certo, contudo, no tocante as demais infrações imputadas, que não ocorrera o cometimento tendo em vista a sua aplicação acertada das normas vigentes no ordenamento jurídico pátrio.

Esclarece que o Auto de Infração foi lavrado em inobservância aos princípios regentes do processo administrativo fiscal, em especial o da busca da verdade material, além de ferir um dos princípios fundamentais do direito pátrio, qual seja o da estrita legalidade e da ampla defesa.

Por essas razões, explica que, excetuando-se os equívocos cometidos, reconhecidos e prontamente pagos pela empresa, não merecem prosperar as demais infrações, por ilegais, as quais deverão ser declaradas como improcedentes por esse Órgão Julgador.

#### NECESSIDADE DE APRECIÇÃO CONTUNTA. AUTO COM INFRAÇÃO PRINCIPAL E OUTRO AUTO COM INFRAÇÃO CONSEQUENTE.

Destaca que durante a ação fiscal, foram lavrados pelo Autuante dois Autos de Infração contra o seu estabelecimento, sendo:

- a) **Auto de Infração de nº 2691380137/19-7, com imputação da seguinte infração:** “falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido

*combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem 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.”*

**b) Auto de Infração de nº 2691380136/19-0, com imputação das seguintes infrações:**

- **Infração 01**, no valor de RS 61.852,72, trata de “*falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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.*”;
- **Infração 02**, no valor de RS 1.015,65, trata da “*entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal;*
- **Infração 03**, no valor de RS 3.669,58, trata da “*entrada no estabelecimento de mercadoria (s). não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal.*
- **Infração 04**, no valor de RS 5.228,67, trata da “*entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.*

As Infrações 02, 03 e 04 do Auto de Infração nº 2691380136/19-0 foram reconhecidas, parcialmente e pagas, conforme DAES em anexo. A Infração 01, como dito, decorre da autuação da suposta infração 01 do Auto de Infração nº 2691380137/19-7, razão pela qual, mais uma vez, aponta a necessidade de defesa conjunta.

Pela correlação entre as infrações, diz entender 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.

Observa que o Autuante, em cumprimento artigo legal acima trazido, lavrou o Auto de Infração nº 2691380137/19-7 indicando somente a seguinte infração:

*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal c, conseqüentemente, 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.*

O Auto de Infração foi exclusivo da referida infração em virtude de o valor apurado ter sido de R\$ 287.120,06.

Menciona que a autoridade fazendária se olvidou que o art. 40, do RPAF-BA/99, ao mesmo tempo que determina a lavratura de auto de infração exclusivo quando o valor for igual ou superior a R\$ 200.000,00, trouxe a possibilidade de inclusão de outras infrações, desde que estas sejam em consequência da infração principal.

Assim, o Autuante lavrou o Auto de Infração de nº 2691380136/19-0, capitulando a seguinte infração:

*Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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.*

Afirma que referida infração é consequência direta da constatação da possível infração trazida no A.I. 2691380137/19-7, razão pela qual deveria ter sido incluída naquele A.I, face a permissão posta no art. 40, do RPAF-BA/99.

Pondera que descaracterizada a infração de aquisição de mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal (A.I. 2691380137/19-7) a Infração 01 do Auto de Infração 2691380136/19-0 automaticamente deixa de existir, por ser consequência da primeira.

Por isso, afirma que a defesa de ambos os Autos de Infração deve ser conjunta, pois os argumentos são os mesmos, bem como as provas. Em verdade, ambas as infrações deveriam ter sido postas no mesmo Auto de Infração.

**PRELIMINAR. DA NULIDADE DA INFRAÇÃO 01 - CAPITULAÇÃO EM ARTIGO DE LEGISLAÇÃO JÁ REVOGADO.**

O Autuante em 15/12/2019, lavrou o presente Auto de Infração, trazendo a infração 01, tendo feito o seguinte enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 6º, Inciso II; art. 23, § 6º, inciso II, alínea “b”, da Lei 7.014/96; e art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98.

Observa que há que se reconhecer a nulidade do Auto de Infração, na medida em que o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 foi revogado pela lei 14.183 de 2019, publicado no DOE do dia 13/12/2019. Somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo Autuante até o dia 12/12/2019, enquanto vigente o dispositivo legal.

Assinala que após o fim de sua vigência, restou inviável o citado enquadramento legal, sob pena de violação do princípio da legalidade, bem como prejudicar o exercício da ampla defesa.

Roga pela declaração de nulidade da Infração 01, em virtude de enquadramento legal feito após revogação do dispositivo legal.

DA INFRAÇÃO 01. NECESSIDADE DE APURAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE EVENTUAL OMISSÃO DE ENTRADA, DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO A.I. 2691380137/19-7. CONEXÃO. EVENTUAL REDUÇÃO DE MULTA.

Caso a preliminar venha a ser superada, o que não se espera, há que se reconhecer que a análise a existência da presente infração depende, totalmente, da análise do Auto de Infração onde se imputa eventual omissão de entrada de combustíveis.

Afirma que no caso, a defesa apresentada no referido Auto de Infração foi capaz de demonstrar que não houve omissão de entrada de mercadoria, mas sim pontuais falhas de medição e divergência de informações na EFD e nos livros físicos.

O julgamento conjunto da presente infração é fundamental para a devida apuração dos fatos.

Em mídia digital todos os documentos necessários à comprovação de que não houve omissão de entrada estão juntados, pois, como bem pontuado na defesa do A.I. 2691380137/19-7, existiram erros de medição, que resultaram em sobras e faltas seguidas.

DA INFRAÇÃO 02. RECONHECIMENTO E PAGAMENTO

No que tange a esta infração, afirma reconhecer a existência da obrigação tributária, decorrente de equívoco na EFD, razão pela qual já efetivou o recolhimento do tributo.

DAS INFRAÇÕES 03 E 04. RECONHECIMENTO PARCIAL. NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS LANÇADAS NO LMC DA EFD. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA REDUÇÃO DA MULTA.

Registra que o Autuante aplicou multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso, de deixar registrar na escrita fiscal diversas notas fiscais.

Observa que a multa prevista no inciso IX, do art. 42, da Lei 7.014/96, corresponde a 1%, do valor de face de documento fiscal que não ver a ser escriturado, com fundamento na legislação de regência.

Ocorre 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 a Fazenda Estadual (EFD).

Lembra que o § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96 permite o cancelamento das multas, desde que atendidos os requisitos legais. Menciona também que o art. 158, RPAF-BA/99, prevê normativo igualmente aplicável ao presente caso concreto.

Afirma serem requisitos para o cancelamento da multa, então, a prova de que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação, bem como seu cometimento não tenha “*implicado falta de recolhimento de tributo*”.

Na Infração 03, as Notas Fiscais referem-se à aquisição de combustíveis para revenda e foram devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil:

- NF 29473 de 26/01/2015 (aquisição de Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Diesel), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 120445 de 08/05/2015 (aquisição de Etanol e Gasolina Aditivada), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF' 149257 de 21/03/2016 (aquisição de Gasolina Comum), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 181443 de 24/03/2017 (aquisição de Gasolina Comum e Gasolina Aditivada), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento.

Revela que, ainda na Infração 03, as Notas Fiscais elencadas à fl. 39, se referem à aquisição de combustíveis, com posterior cancelamento. Assim, foi emitida uma Nota Fiscal de Compra e, em seguida, Nota Fiscal de devolução do produto.

Já na Infração 04, afirma que as seguintes Notas Fiscais se referem à aquisição de combustíveis para revenda e foram devidamente lançadas no LMC e na escrituração contábil:

- NF 184212 de 18/08/2018 (aquisição de Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Etanol), com LMC's anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 237659 de 31/08/2018 (aquisição de Gasolina Comum), com LMC anexado, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 186345 de 08/09/2018 (aquisição de Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Etanol), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 187263 de 17/09/2018 (aquisição de Etanol), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 192863 de 01/11/2018 (aquisição de Etanol), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento;
- NF 192871 de 01/11/2018 (aquisição de Gasolina Comum, Gasolina Aditivada e Etanol), com LMCs anexados, comprovando o efetivo lançamento.

Observa 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).

Diz também que considerando que as notas fiscais não escrituradas na EFD do Autuado se referem a operações com combustíveis, todas já com a fase de tributação encerrada, evoca a

regra prevista pelo § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e aplico a redução de 90% no percentual da penalidade aplicada, remanescendo, desta maneira, o valor devido de R\$ 87.505,61.

Destaca que a junta concedeu a redução de 90% mesmo reconhecendo que o Contribuinte era “contumaz”, deixando de registrar inúmeras notas de aquisição de combustíveis.

Apesar do procedimento contumaz do Autuado, diz verificar que a acusação se relaciona à falta de registro de documentos fiscais na EFD, o qual, entretanto as registrou em seu LMC e em sua escrituração contábil, fatos estes não negados pelo Autuante. Esta situação, ao meu sentir, não denota que tenha agido com dolo, fraude ou simulação ou com o intuito deliberado de deixar de efetuar pagamento do imposto.

Pondera que, no presente caso, deixou pouquíssimas 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. Além disso, o tributo foi recolhido por antecipação, inexistindo ausência de pagamento de tributo.

Por essas razões, com base nos permissivos legais, requer o cancelamento das multas aplicadas, em relação às notas fiscais que relaciona.

DAS INFRAÇÕES 03 E 04. NOTAS FISCAIS DE CANCELAMENTO DE AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO NO LMC. BOA-FÉ. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA REDUÇÃO DA MULTA.

Observa que algumas das Notas Fiscais apontadas no Auto de Infração são referentes a cancelamento de aquisição de produtos, havendo possibilidade legal de redução das multas, sob pena de onerar o Contribuinte.

Ainda na Infração 03, as seguintes Notas Fiscais referem-se à aquisição e cancelamento de compra, com devolução do produto:

- NF 131539 de 11/09/2015 (aquisição) e NF 729 do dia 11/09/2015 (cancelamento da compra);
- NF 139130 de 28/11/2015 (aquisição) e NF 791 do dia 11/09/2015 (cancelamento da compra);
- NF 180207 de 13/03/2017 (aquisição) e NF 1162 do dia 14/03/2017 (cancelamento da compra).

Já na Infração 04, destaca que as seguintes Notas Fiscais são referentes a cancelamento de aquisição de produtos, havendo possibilidade legal de redução das multas, sob pena de onerar:

- NF 239250 de 14/09/2018 (aquisição) e NF 1565 do dia 14/09/2018 (cancelamento da compra);
- NF 241966 de 09/10/2018 (aquisição) e NF 1592 do dia 09/10/2018 (cancelamento da compra).

Afirma que legislação tributária anteriormente citada é igualmente aplicável.

Esclarece que 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).

Observa serem pouquíssimas notas fiscais nessa situação, por falha humana de contabilidade, inexistindo, no caso, dolo, fraude ou simulação, tampouco implicou falta de recolhimento de tributo.

Arremata frisando que, com relação à estas Notas Fiscais, requer a redução da multa, no patamar de 90%, por força de permissivos legais RICMS e RPAF-BA/99).

DO PEDIDO

Requer o processamento e julgamento conjunto dos Autos de Infração nºs 2691380136/19-0 e 2691380137/19-7, em razão da correlação das matérias e do quanto neles discutidos, sendo a matéria defensiva inteiramente ligada.



Preliminarmente, pugna pela nulidade da Infração 01, tendo em vista o enquadramento legal em dispositivo de lei já revogado.

Frisa que, caso haja a superação, com relação à Infração 01, reafirma o entendimento de que esta seguirá a sorte da Infração nº do A.I. 2691380137/19-7, onde se comprovou inexistir omissão de entrada.

No que tange à Infração de nº 02, destaca que reconhece o cometimento.

Por fim, requer a procedência parcial da impugnação, com relação às Infrações 03 e 04, para cancelamento da aplicação da multa, em relação às notas fiscais que foram devidamente lançadas no LMC.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 90 a 94, nos termos que se seguem.

Inicialmente, destaca que não deve prosperar o argumento do Autuado alegando que “somente poderia ter havido o enquadramento legal pretendido pelo autuante até o dia 12/12/2019”, pois, nessa data o art. 23, § 6º, II, “b”, da Lei 7.014/96 “foi revogado pela Lei 14.183 de 2019, publicada no DOE do dia 13/12/2019”. Na sua interpretação do texto da lei, diz que o Autuado confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”. Na verdade, na redação do art. 23, da Lei 7.014/96 alterou-se o seu o texto, mas se manteve o seu espírito.

Observa que a redação do art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96 era:

“§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:”

- de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

- em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:

a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;

b) Agora, com efeitos a partir de 13/12/19, a redação passou a ser:

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda, observados os critérios definidos no § 4º, deste artigo.

Explica que o parágrafo sexto trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto foi, assim, aperfeiçoada.

Dito isso, talvez fosse mais correto indicar o enquadramento legal apenas como “art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96”, ou, de forma mais didática, como “art. 23, § 6º, II, ‘b’ até 13/12/19, e art. 23, § 6º após 13/12/19, ambos da Lei 7.014/96”. Mas, no Auto de Infração, essa pequena questão material não trouxe qualquer prejuízo ao Autuado, pois, o fundamento jurídico adotado corresponde ao mesmo artigo e parágrafo, não causando maiores esforços de interpretação para compreender como se deve calcular a “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação”. E, ao fim e ao cabo, não há nulidade sem danos.

A divisão das infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes.

A Infração 04.07.01 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 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.

Já a Infração 04.07.02 trata da: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, 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 se vê, o valor da infração 04.07.01 deve ser deduzido do valor da infração 04.07.02. Isto é, havendo omissões de entradas o imposto devido tem duas parcelas: uma por responsabilidade solidária e outra por responsabilidade própria. Juridicamente, são duas infrações totalmente distintas, mas com o mesmo pressuposto de fato: a omissão de entradas de combustíveis detectada em fiscalização.

Reproduz o teor do parágrafo único do art. 40, do RPAF-BA/99:

*“Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes”.*

Como se percebe, primeiro exige a lavratura de um auto de infração para a infração superior a R\$ 200.000,00 (“deverá ser lavrado um auto exclusivamente para esta infração”) e, em seguida, faculta a inclusão de outras infrações com ela, desde que “sejam dela consequentes”.

Observa que na prática, o Autuante não tem qualquer discricionariedade nessa questão, pois, o Sistema de Lavratura de Créditos Tributários (SLCT) da Sefaz, que é o instrumento para a lavratura dos autos de infração e das notificações fiscais, faz essa separação automaticamente sem qualquer intervenção nossa.

Prossegue frisando que houvesse essa possibilidade prática, a infração da responsabilidade própria não decorre da infração da responsabilidade por substituição do Autuado. Ambas decorrem do mesmo fundamento fático, contudo isso é diferente de afirmar que uma é consequência da outra.

Destaca que realmente, não deixa de ter razão o Autuado ao lembrar que a questão de fato central às duas infrações é a omissão de entrada de combustíveis, que muitos argumentos servem para as duas infrações e que, estando elas assim imbricadas uma na outra, seria desejável que estivessem no mesmo auto de infração.

Pondera que, não seria difícil para o Autuado “copiar e colar” seus argumentos de uma peça em outra. Contudo, o Autuado preferiu não fazer assim, mas tão somente solicitar o julgamento conjunto dos processos. Dessa forma, pelas regras vigentes do RPAF-BA/99, o Autuado espontaneamente pôs-se revel em relação fatos não contestados no outro processo administrativo fiscal.

Conclusão.

a. Não houve a revogação do dispositivo legal indicado no auto de infração, mas a sua mera alteração. A simples leitura do art. 23, § 6º, da Lei 7.014/96 torna patente que essa norma não deixou de ser aplicada aos fatos descritos na autuação.

b. Não pode o Autuante, por sua própria conta, descumprir a norma que determinou a divisão das Infrações 04.07.01 e 04.07.02 em autos de infração diferentes.



Sobre a falta do registro das notas fiscais de entradas objeto da autuação.

As notas fiscais cujo registro não é obrigatório.

Esclarece que todas as “entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento” do contribuinte devem ser registradas na sua escrituração fiscal eletrônica. Essa obrigação acessória não desaparece mesmo que a autuada demonstre que elas “foram devidamente registradas no livro razão contábil” ou em outro livro qualquer. Da mesma forma, o que não houver entrado no estabelecimento do contribuinte, não deve ser registrado na sua escrituração fiscal eletrônica.

Observa que com o Sped Fiscal, há eventos como “cancelamento”, “operação não realizada” e “desconhecimento da operação” que permitem excluir as notas fiscais eletrônicas a que se referem da base de dados das notas que efetivamente circularam. Infelizmente, na prática, isso frequentemente não ocorre, de modo que ainda é comum que, nos casos de mercadorias saídas do fornecedor, mas não recebidas e devolvidas, ainda se siga o procedimento que era adotado antes do surgimento do Sped Fiscal, isto é, o fornecedor emite uma (i) nota de entrada (tpNF = 0) ou (ii) de devolução (finNFe=4), mas sempre referenciando essa à nota fiscal de remessa original (refNFe, chave de acesso a uma NF-e - modelo 55 - emitida anteriormente, vinculada a NF-e atual, ou a uma NFC-e - modelo 65).

Isto posto, afirma que tem razão ao Autuado e devem ser excluídas da autuação as notas de números 131539, 729, 139130, 791, 180207, 1162, 239250, 1565, 241966 e 1592, elencadas à fl. 39.

Notas alegadamente escrituradas e incluídas por erro nos demonstrativos

Registro de notas fiscais no LMC e não na EFD.

Revela que o Autuado alega que algumas notas fiscais eletrônicas foram escrituradas no seu LMC. Explica que essa obrigação de fazer é indivisível e refere-se à totalidade dos lançamentos na escrita do Autuado, de modo que, ainda que algumas informações sejam registradas em duplicidade, não é facultado deixar de anotá-las integralmente. Também, essa obrigação acessória não é alternativa. Assim, não se pode registrar as notas fiscais de entradas de uma forma ou outra.

Assevera que o cometimento da infração se deve à falta de registro das notas na EFD e refez novamente a busca e nenhuma das notas fiscais está escriturada na EFD. Mais ainda, como nem todas as informações das notas fiscais registradas na EFD são anotadas no LMC, traz prejuízo insuperável à fiscalização a falta de registro nas notas na EFD. Portanto, indubitavelmente houve o descumprimento da obrigação da escrituração e deve permanecer a aplicação da multa.

Quanto ao cancelamento ou redução da multa aplicada, observa o § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96 dispõe que:

*“§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”*

Informa que essa norma foi revogada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Observa que o § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96 dirigia-se ao órgão julgador administrativo dando-lhe a faculdade de, na sua decisão, cancelar ou reduzir as multas de que trata. Era, por isso, norma processual que orientava o ato processual decisório do julgador administrativo.

Afirma ser precisa a lição sobre a aplicação no tempo das normas processuais dada pelo STJ no AgInt no RESp 1652552/MT do STJ:

*“À luz do princípio *tempus regit actum* e da Teoria do Isolamento dos Atos Processuais, os atos do processo devem observar a legislação vigente ao tempo de sua prática”*

Então, sendo a norma do § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, uma norma processual e tendo sido revogada, ela não se aplica mais às decisões administrativas a partir do dia 13/12/2019.

Conclusão.

- a. Por não se referirem à efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento do Autuado, devem ser excluídas da autuação as notas fiscais de entradas e de devoluções e aquelas a essas seriam referenciadas, bem como as notas de simples faturamento. As notas com eventos “cancelamento”, “desconhecimento da operação” ou “operação não realizada” são automaticamente excluídas do rol das notas fiscais de entradas pelos próprios sistemas da Sefaz Bahia e, portanto, não foram sequer levadas em consideração na realização do trabalho, quanto mais objeto de autuação.
- b. As notas fiscais que o Autuado aponta como escrituradas, na verdade, não estão.
- c. Sendo a norma do § 7º, do art. 42, da Lei 7.014/96 uma norma processual e tendo sido revogada, ela não se aplica mais às decisões administrativas a partir do dia 13/12/2019.

Por fim, arremata frisando que, rebatidos de forma fundamentada todos os pontos levantados pelo Autuado conforme todo o exposto acima, ratifica integralmente a autuação.

Consta às fls. 96 a 100, extrato do SIGAT discriminando os valores parcialmente recolhidos pelo Autuado da exação objeto da presente autuação.

Em sustentação oral, o Autuante, Auditor Fiscal, Jefferson Martins Carvalho, na assentada do julgamento, reiterou todos seus argumentos articulados em sua informação fiscal.

#### **VOTO**

Preliminarmente, o Defendente suscitou a nulidade da Infração 01 por ter sido capitulada em artigo de legislação revogado, sob a alegação de que a alínea “b”, do inciso II, do § 6º, do art. 23, da Lei 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 14.183 de 2019, publicado no DOE de 13/12/2019.

Verifico que na sua interpretação do texto da lei, o Autuado confunde “revogação”, extinguindo a norma, o que não houve, com a sua “alteração”. Eis que, na verdade, na redação do art. 23, da Lei 7.014/96, alterou-se o seu o texto, mas se manteve o seu teor essencial. O parágrafo sexto trata da “base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação” e a nova redação, sendo mais ampla, tornou desnecessários os incisos da redação anterior. A redação do texto foi, assim, aperfeiçoada. Logo, não deve prosperar a pretensão do Autuado.

Também não acolho a solicitação do Autuado para que o presente Auto de Infração fosse julgado com apreciação conjunta com o Auto de Infração nº 269138.0137/19-7, uma vez que esse último já foi julgado procedente pela 2ª JF, Acórdão JF Nº 0004-02/24 e teve sua decisão mantida pela 2ª Câmara deste CONSEF, bem como já verificada todas as repercussões e restou caracterizada a aquisição de mercadorias adquiridas de terceiro desacompanhada de documentação de fiscal.

Assim, examinando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS-BA/12. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Pelo expendido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39, do RPAF-BA/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações à legislação estadual do ICMS.

A Infração 02 foi reconhecida pelo Autuado, logo ante a inexistência de lide, resta mantida a exação.

A Infração 01 trata da 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 volumétrica em índice acima do admitido pela ANP, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

O Defendente, em relação ao mérito da autuação, além de suas alegações abordadas em sua preliminar de nulidade suscitada, já enfrentadas no início desse voto, não acrescentou qualquer argumento capaz de elidir a acusação fiscal.

Da análise dos elementos que compõem o presente PAF, deve ser ressaltada a especificidade da atividade econômica exercida pelo Autuado, necessário se faz contextualizar a autuação ora discutida. Trata-se de posto revendedor de combustíveis, e como tal, seus estoques devem ser inventariados diariamente, duas vezes, uma no início e outra no final do dia, após encerradas as vendas. Assim, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários dos tipos de combustíveis, no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no registro 1300. No LMC, existe campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, visto que os combustíveis ficam sujeitos a variações volumétricas. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente, justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92). Na EFD, essas diferenças são anotadas nos campos 9 e 10 do registro 1300, como ganhos ou perdas, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%, onde as omissões de entradas são registradas como ganhos e as omissões de saídas como perdas.

No presente caso, foi considerado pelo Autuante no levantamento fiscal, como perda normal, o percentual de 1,8387%, que é muito conservador e mais que três vezes os 0,6% citados, conforme disposto na Portaria 445/98.

No caso em discussão, o Defendente vem apresentando em seu registro 1300 da EFD, variações volumétricas acima do legalmente considerado pela ANP, sistematicamente, desde o ano de 2015 e somente ao ser autuado, no ano de 2019, negou o cometimento da infração, sob a alegação de erro em sua escrituração, inclusive solicitando autorização para alteração de sua EFD.

Quanto ao mérito, foi apurado em ação fiscal, através de declaração do próprio Autuado, entradas de combustíveis registradas em sua escrita fiscal, como resultantes de variação volumétrica registrada em seu LMC, acima do percentual permitido pela legislação.

Dessa forma, foi exigido o ICMS pela 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.

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 parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98. Sendo 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.

No entanto, como se trata de omissão de receitas apurada pelo levantamento de entradas registradas a título de variação volumétrica e não foi trazido ao processo documentos fiscais acobertando tais entradas, prova não há, de que o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido aos cofres públicos.

Dessa forma, nos moldes como foi apurada e descrita a Infração 01, afigura-se corretamente fundamentada a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Retifico de ofício a multa de 100% sugerida no Auto de Infração para o percentual de 60%, em conformidade com o que estabelece a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96.

Nos termos expendidos, concluo que a Infração 01 resta subsistente.

No que concerne às Infrações, 03 e 04, que cuida da entrada de mercadorias no estabelecimento autuado ou de serviço tomado não registrado em sua escrituração fiscal.

Em sede de Defesa o Autuado pugnou pela subsistência parcial da autuação aduzindo que algumas das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal foram registradas no LMC livro Registro de Entradas do Autuado e outras não foram escrituradas por se tratar de cancelamento de compra com devolução.

O Autuante informou que a obrigação de fazer, objeto dessas duas infrações é indivisível e refere-se à totalidade dos lançamentos na escrita do Autuado, de modo que, ainda que algumas informações sejam registradas em duplicidade, não é facultado deixar de anotá-las integralmente. Sustentou não ser alternativo o cumprimento dessa obrigação acessória. Por isso não se pode registrar as notas fiscais de entradas de uma forma ou outra.

Asseverou que o cometimento dessas infrações se deve à falta de registro das notas na EFD e refez novamente a busca reafirmando que nenhuma das notas fiscais está escriturada na EFD.

No tocante as notas fiscais em que a operação restou comprovada de que ocorrera o cancelamento da operação de compra e a correspondente devolução informou que devem ser excluídas da autuação.

Depois de examinar os elementos que constituem e fundamentam a acusação fiscal das infrações 03 e 04, constato que assiste razão ao Autuante no que concerne ao acolhimento parcial das alegações do Impugnante.

Em relação ao argumento defensivo de que algumas das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal foram registradas no LMC, entendo que não deve ser acolhido, tendo em vista que a falta de escrituração no livro Registro de Entradas na EFD demonstra claramente o descumprimento da obrigação acessória. Precipuamente pela falta de uniformidade e consistência na escrituração, uma vez que, como nem todas as informações das notas fiscais registradas na EFD são anotadas no LMC, além de se caracterizar descumprimento da obrigação da escrituração que traz prejuízo insuperável à fiscalização a falta de registro nas notas na EFD.

No que tange às notas fiscais, cujas cópias foram carreadas aos autos pelo Impugnante, demonstrando de forma cabal que a operação de compra foi abortada horas depois de sua emissão com a emissão de nota fiscal de retorno do produto CFOP 1.949, anulando a operação e referenciando a informação da nota fiscal originária, comungo com a informação do Autuante e devem ser excluídas do levantamento fiscal.

Infração 03 - Assim, com a exclusão da Nota Fiscal de nº 131539 de 11/09/2015 (aquisição) e Nota Fiscal de nº 729 do dia 11/09/2015 (cancelamento da compra); Nota Fiscal de nº 139130 de 28/11/2015 (aquisição) e Nota Fiscal de nº 791 do dia 11/09/2015 (cancelamento da compra) e Nota Fiscal de nº 180207 de 13/03/2017 (aquisição) e Nota Fiscal de nº 1162 do dia 14/03/2017 (cancelamento da compra), a exigência do mês de setembro de 2015, passa de R\$ 508,55, para R\$ 5,26, a exigência do mês de novembro de 2015, passa de R\$ 880,67, para R\$ 77,53, e a exigência do mês de março de 2017, passa de R\$ 576,17, para R\$ 315,17.

Com as exclusões supra a Infração 03 passa de R\$ 3.669,58, para R\$ 2.102,15.

Infração 04 - Com a exclusão da Nota Fiscal de nº 239250 de 14/09/2018 (aquisição), da Nota Fiscal de nº 1565, do dia 14/09/2018 (cancelamento da compra); da Nota Fiscal de nº 241966 de 09/10/2018 (aquisição) e da Nota Fiscal de nº 1592 do dia 09/10/2018 (cancelamento da compra), a exigência do mês de setembro de 2018, passa de R\$ 1.900,05, para R\$ 1.344,03 e a exigência do mês de outubro de 2018, passa de R\$ 923,55, para R\$ 362,51.

Com as exclusões supra a Infração 04 passa de R\$ 5.228,67, para R\$ 4.111,61.

Logo, nos termos expendidos, concluo pela subsistência parcial das Infrações 03 e 04.

O Defendente solicitou ainda, a dispensa da multa sugerida no Auto de Infração. Sobre este pedido, ressalto, que esse Órgão Julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0136/19-0** lavrado contra **MICRO POSTO RIO VERMELHO LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 61.852,72**, acrescido da multa de 60% prevista na alínea “d”, inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 7.229,41**, prevista no inciso IX, do art. 42, do mesmo diploma legal com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA