

A. I. N° - 269138.0121/20-7  
AUTUADO - POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.10.2023

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0174-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. OMISSÕES DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORT. 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. Dentro da dialética processual de apreciação dos argumentos da empresa e contra-argumentos do fisco, não se desincumbiu a primeira de desmontar a postulação estatal, segundo a técnica de aferição dos estoques diários desenvolvida, inclusive porque o contribuinte contou com tempo suficiente no processo para comprovar eventuais inconsistências detectadas no procedimento fiscal. Irregularidade procedente. 2. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. Incabível a aplicação do art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96. Irregularidades procedentes. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária reduzida no percentual proposto para a infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Vale de começo salientar que o presente relatório atende as premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 19/05/2020, tem o total histórico de R\$ 103.230,19, afora acréscimos, e possui com outras palavras as seguintes descrições:

**Infração 01 – Código 04.07.01:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), lançada no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23-A, II, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98, e multa prevista no art. 42, III, “d” da lei citada.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

**Cifra de R\$ 78.489,81.**

**Infração 02 - Código 04.07.02:** falta de pagamento de ICMS, por antecipação tributária, apurado em função do valor do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF), por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), lançada no

Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), registro 1300 da EFD.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, IV, art. 6º, IV, art. 23, § 6º, II, ‘b’, todos da Lei 7.014/96, c/c o art. 10, parágrafo único, da Port. 445/98, e multa prevista no art. 42, III, “d” da lei citada.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

**Cifra de R\$ 12.202,53.**

**Infração 03 - Código 16.01.01:** multa de 1%, em face do não registro da entrada de mercadorias tributadas na escrita fiscal.

Enquadramento legal: arts. 217 e 247 do RICMS-BA, e multa prevista no art. 42, IX, da Lei 7.014/96.

Fatos geradores de janeiro de 2015 a novembro de 2017.

**Cifra de R\$ 2.984,88.**

**Infração 04 - Código 16.01.02:** multa de 1%, em face do não registro da entrada de mercadorias não tributadas na escrita fiscal.

Enquadramento legal: arts. 217 e 247 do RICMS-BA, e multa prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96.

Fatos geradores de janeiro de 2015 a novembro de 2017.

**Cifra de R\$ 7.759,81**

**Infração 05 - Código 16.01.06:** multa de 1%, em face do não registro de mercadorias e/ou serviços na escrita fiscal.

Enquadramento legal: arts. 217 e 247 do RICMS-BA, e multa prevista no art. 42, IX da Lei 7.014/96.

Fatos geradores referenciados no corpo do auto de infração.

**Cifra de R\$ 1.793,16.**

Consta dos autos intimação enviada ao autuado dando conta do início da ação fiscal, além de demonstrativos analíticos e sintéticos da irregularidade, separados por tipo de combustível (fls. 07v/32v.).

Pontos explorados pelo autuado (fls. 37/61, frente e verso):

**Questões preliminares.**

Persegue-se a declaração de que não se cobra neste PAF qualquer valor de imposto relativo a 2020, apesar de no demonstrativo constar alguns montantes neste exercício fiscal.

Nulidade da exigência em face de utilização do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 com efeitos retroativos e ao arrepião da legalidade, posto se tratar de norma de direito material, irretroativa, como também não comportar em simples portaria a regra de haver omissão de entradas por quantidades em índice superior ao permitido na legislação, matéria reservada a lei em sentido estrito.

Nulidade da infração 02 porque o dispositivo no qual a mesma foi enquadrada foi revogado em 12.12.2019, conforme alteração promovida pela Lei 14.183/19.

Violação à legalidade e à busca da verdade material: inocorrência dos fatos “puníveis” (sic.). A exigência foi formalizada sob a presunção de omissão de receita sem o fisco examinar os registros contábeis. Isto porque há divergências entre a EFD e o LMC, conforme acusa este último, cópias apenas ao PAF. Cinquenta por cento dos dias apontados pela auditoria foram retificados no LMC, antes da ação fiscal, sem se fazer, é verdade, a devida correção na EFD. São apontados diversos exemplos dessa desconformidade (fls. 42/44), com faltas de produto em certos dias e sobras em outros. Pede-se, inclusive, diligência para apuração desse argumento. A autuação

deverá ser refeita para considerar, além das sobras, as faltas dos combustíveis em dias anteriores ou ulteriores.

Nulidade pela ausência de elementos seguros que consubstanciem a autuação. Visíveis erros de medição cometidos pela empresa. Compras em quantidades superiores às quantidades vendidas. Houve apenas o registro de informações equivocadas, incapazes de “consumar” (sic.) o fato gerador. Juntado provas de terem havido equívocos de medição, muitas vezes feita manualmente. Vários exemplos foram indicados na peça defensiva (fls. 47/49v). Após apresentar a movimentação dos estoques por tipo de combustível, inclusive estoques inicial e final, afirma que as quantidades disponíveis para comercialização eram superiores às quantidades vendidas. Assim, não há que se falar em omissão de entradas, pois o que se vendeu foi menos do que tinha nos estoques. Referenciada decisão do TJ da Bahia em caso similar. Um simples erro de preenchimento no LMC, detectado posteriormente à transmissão da EFD, não indicaria ter havido evasão fiscal. Logo, a cobrança é nula, porque insegura.

Nulidade da autuação porque é dever do fisco comprovar as infrações e não partir de meras presunções. Não foram solicitados elementos documentais do contribuinte. A análise do arquivo magnético isoladamente não pode servir de meio de prova para o cometimento da suposta irregularidade.

### **Questões prejudiciais.**

Persegue-se seja decretada a “prescrição” (sic.) para datas anteriores a 23.6.2015, posto decorrerem cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura do auto de infração, isto é, 23.6.2020.

### **Questões de mérito.**

Improcede a infração 01 porque sustentada em premissa falsa, os dados constantes da EFD, que por motivos técnicos nem sempre espelham a veracidade dos fatos. Seria preciso investigar também os documentos fiscais propriamente ditos. Citados doutrina e precedentes administrativos na linha da verdade material. Nesse sentido, junta cópias dos LMCs para mostrar que procedeu a correções do primeiramente escriturado. Também junta comparativo entre o levantamento fiscal e a retificação empreendida em sua escrita.

### **Questões subsidiárias.**

Pede cancelamento ou redução da multa, com base no art. 158 do RPAF-BA, inclusive porque seus percentuais são confiscatórios.

Solicita revisão fiscal pericial para reanálise dos levantamentos do autuante, inclusive apresentando quesitos e indicando assistente técnico.

Postula redução de 90% (ou outro percentual que a JJF considere judicioso) da multa imputada nas infrações 03, 04 e 05, por ausência de dolo, fraude e/ou simulação, na forma do art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, até porque uma parte das notas fiscais de registro omitido não é de combustíveis. Também há situações em que a nota fiscal de aquisição de combustível está registrada no LMC, encaminhadas via EFD para a Fazenda Estadual. Duas notas fiscais nessa condição foram relacionadas (fl. 59v). Citada decisão da 4ª JJF como paradigma.

Envio das intimações para o endereço consignado no final da impugnação, sob pena de nulidade.

Apensados instrumentos de representação legal e mídia digital (fls. 62/67).

Informações fiscais (fls. 70/89, frente e verso) explicam que: (i) não há decadência do direito estatal porque no caso se aplica o art. 173, I do CTN; (ii) conforme entendimento da PGE, aplica-se retroativamente o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98; (iii) a presunção de que a detecção de omissão de entradas de mercadorias leva à conclusão de que os recursos usados nessas aquisições vieram de vendas tributadas não escrituradas e, portanto, sem pagamento do ICMS, conforme art. 23-A, I, ‘d’, e art. 7º, I e II, da Port. 445/98; (iv) inclusive o STJ (REsp 1.833.748-SE) já

decidiu que se o fisco identificar ganhos no estoque acima dos limites admitidos pela ANP, o tributo estadual torna-se devido; (v) logo, se o contribuinte aponta em seus estoques um volume de combustíveis (estoque de fechamento anotado no campo 11 do registro 1300 da EFD) maior que o contabilizado (estoque escritural anotado no campo 8 do registro 1300 da EFD), a comercialização desses excessos seria feita sem a antecipação tributária do ICMS; (vi) os controles de estoques do autuado é feito diariamente, de sorte que a análise de sobras e faltas também tem que ser diária; (vii) os erros de medição precisam ser atestados e um problema detectado numa data não pode afetar diferenças atestadas em outra; (viii) as notas fiscais que a autuada diz estarem escrituradas não estão na sua EFD; (ix) inexiste o confisco alegado, além do que o art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, foi revogado em 13.12.2019.

Vindo o processo sob outra relatoria, decidiu a 5ª JJF convertê-lo em diligência (fls. 93/94) no sentido do informativo fiscal ser disponibilizado em arquivo editável.

Nova diligência (fls. 109/110), sob nova relatoria, no intuito de disponibilizar os levantamentos fiscais para o contribuinte em meio digital.

Adotada a providência (fl. 144), contribuinte não se manifestou (fl. 145).

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Um pleito de ordem procedural processual é agitado pelo contribuinte, vale dizer, remessa das próximas comunicações processuais em nome do signatário da peça impugnatória para o endereço ali assinalado, **sob pena de nulidade**.

Havendo aparato operacional para que tal providência seja tomada, seria de bom alvitre que os comunicados processuais também rumassem para os endereços apontados na peça impugnatória.

**Todavia, a falta desta providência em absoluto poderá acarretar a nulidade do processo ou dos atos correlatos a ela.**

Isto porque o RPAF baiano e a Lei 3.956/81 possuem normas específicas, de aplicação direta, estas sim de caráter vinculativo, como preferenciais para servirem de lastro quanto a dar ciência ao sujeito passivo das intimações efetivadas no processo.

Quando o contribuinte apresenta domicílio tributário eletrônico (DT-e) ao Estado da Bahia, fica sendo este o canal de comunicação oficial tanto para envio como para recebimento das comunicações administrativas processuais, extraprocessuais e procedimentais envolvendo os impostos estaduais. A ciência – expressa ou tácita – indica que o sujeito passivo tomou regular conhecimento do conteúdo da intimação, admitida sempre a demonstração cabal em contrário.

Nada impede que o Estado opte por uma outra via, ou simultaneamente por mais de uma delas, mas tal decisão sempre caberá ao sujeito ativo, na esteira do art. 127 do CTN, diante da opção exercitada pelo contribuinte, à vista das inovações tecnológicas hoje existentes. Trata-se da regra mitigada do domicílio de eleição.

Esta é a melhor interpretação que se colhe dos arts. 108 e 109 do RPAF-BA:

Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal **ou** por meio eletrônico, **independentemente da ordem**.

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br).

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;

II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;

III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo

§ 4º O prazo indicado no inciso III do § 3º:

Nota: O § 4º foi acrescentado ao art. 108 pelo Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

I - será contínuo, excluindo-se, na sua contagem, o dia do envio da comunicação e incluindo-se o do vencimento;

II - fluirá a partir do primeiro dia útil após o envio da comunicação.

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

II - quando por remessa via postal:

a) tratando-se de correspondência com “Aviso de Recebimento” (AR), na data de entrega consignada no AR;

b) tratando-se de correspondência registrada, 10 (dez) dias após a data da expedição da correspondência

III - se efetuada por edital, 3 (três) dias após a sua publicação (destacamos).

E também do art. 127-D da Lei estadual 3.956/81, institutiva do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), com o seguinte teor:

Art. 127-D. Fica instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, sendo que:

I - a Secretaria da Fazenda utilizará a comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades:

a) cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos;

b) encaminhar notificações e intimações;

c) expedir avisos em geral;

II - a comunicação eletrônica somente será implementada após credenciamento do sujeito passivo na forma prevista em regulamento;

III - ao sujeito passivo credenciado será atribuído registro e acesso ao DT-e com tecnologia que preserve o sigilo, a identificação, a autenticidade e a integridade das comunicações.

Parágrafo único. A comunicação eletrônica nos termos deste artigo será considerada pessoal para todos os efeitos legais, observando-se o seguinte:

I - considerar-se-á realizada no dia em que o sujeito passivo acessá-la;

II - nos casos em que o acesso se dê em dia não útil, será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte;

III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo;

Nota: A redação atual do inciso III, do Parágrafo único do art. 127-D foi dada pela Lei nº 14.183 de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação anterior dada ao inciso III, do Parágrafo único, tendo sido acrescentado juntamente com o art. 127-D efeitos até 12/12/19: "III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo "

IV - no interesse da Administração Pública, a comunicação com o sujeito passivo credenciado poderá ser realizada mediante outras formas previstas na legislação.

**Não há dúvidas de que a autuada encontra-se regularizada no DT-e, à vista da intimação constante dos autos, até porque a partir dela veio a impugnação. Nestes termos, é de ser afastado o pleito de nulidade.**

Vamos à apreciação das questões preliminares agitadas na defesa, não necessariamente na mesma ordem sequenciada naquela peça processual e que, em boa medida, confundem-se com aspectos de mérito.

A autuação só abrange os exercícios de 2015 a 2019. Não afeta os fatos geradores ocorridos em 2020. É o que se retira dos demonstrativos de débitos no corpo do auto de infração. Pedido **despiciendo**.

Valeu-se a auditoria do previsto no parágrafo único, do art. 10 da Port. 445/98, de seguinte teor:

*A omissão do registro de entrada de combustível, derivado ou não de petróleo, em postos ou revendedores varejistas de combustíveis automotivos será caracterizada quando se verificar que, a título de variação volumétrica em decorrência de dilatação térmica, a quantidade de litros escriturados diariamente como ganho no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)/Registro 1300 da EFD excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

Sem embargo de haver discussão se o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98 tem natureza jurídica de direito material ou de procedimento administrativo, fato é que a d. PGE já firmou entendimento de ser a regra de natureza procedural, com enquadramento no art. 144, § 1º do CTN, de sorte que possui efeitos retroativos, alcançando os fatos jurígenos afetados na autuação. Assim, por ser norma de conteúdo procedural, não precisa estar na lei em sentido estrito, segundo pensa a d. PGE. Nulidade **improcedente**.

Invoca-se especificamente a anulação da infração 02 porque o dispositivo objeto de enquadramento legal – art. 23, § 6º, II, ‘b’ da Lei 7.014/96 - foi revogado em 12.12.2019, conforme alteração promovida pela Lei 14.183/19.

O ponto principal da discussão não é saber se o dispositivo foi revogado ou não, até porque a simples indicação errônea da regra legal não enseja a nulidade da cobrança, desde que o seu fundamento ainda persista no mundo fático-jurídico, consoante inteligência do art. 19 do RPAF-BA.

Ademais, a legislação aplicável à subsunção dos fatos geradores é aquela que estava em vigor à época da ocorrência daqueles, ainda que posteriormente alterada ou revogada, segundo ordena o art. 144, *caput*, do *Codex Tributário Brasileiro*.

E, por fim, a redação atual do dispositivo se coaduna com a exigência da infração 02, pois alude a ICMS devido pelo defendant a título de antecipação tributária, apurado em função do valor do PMPF – Preço Médio Ponderado a Consumidor Final, estabelecido em ato normativo.

Veja-se o que dizem as normas sob discussão:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

...

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, com base nos seguintes critérios:

I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;

II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;

III - adoção da média ponderada dos preços coletados.

...

§ 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.

Notas:

A redação atual do § 6º do art. 23 foi dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 23 pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15/12/12, **mantida a redação dos seus incisos**, efeitos de 15/12/12 a 12/12/19:

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

Redação originária, efeitos até 14/12/12:

"§ 6º Nas situações de que cuida o § 4º do art. 8º, a base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação será determinada:"

I - 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;

II - 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) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;

### Nulidade **refutada**.

Um outro argumento defensivo vai na linha de ter ocorrido violência à legalidade e à verdade material porquanto a cobrança foi efetivada sem o fisco examinar os registros fiscais e contábeis. Daí a suposta presença de nulidade.

Não é razoável que haja divergência entre os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) e o LMC, pois ambos “bebem da mesma fonte alimentadora”, qual seja, os dados constantes nas notas fiscais de aquisição, recibos de pagamento a fornecedores, apontamentos tirados das medições em cada tanque, leituras de bicos, dentre outros que sirvam como meio idôneo de prova.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) constituem a base de dados oficial sobre a qual o Estado examina os lançamentos declarados pelo contribuinte, de acordo com as suas atividades negociais, no sentido de ali estar consignada toda a movimentação mercantil da pessoa jurídica.

Têm, elas, força probante relevante, só admitindo retificação se esta contar com o suporte documental adequado, a ser analisado pelo fisco e pelas instâncias administrativas de julgamento.

Sem dúvida nenhuma, não gera a EFD presunção absoluta, situação hoje repulsada no direito contemporâneo. Mas deve o seu conteúdo ser desmentido com demonstração sólida em contrário, na melhor inteligência interpretativa dos art. 226 do CC e 417 do CPC, abaixo transcritos:

CC:

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

CPC:

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

De outra sorte, a alegação empresarial de estarem os dados das EFDs divergentes da realidade, equivale à oposição de fato modificativo à pretensão estatal, nos termos do art. 373, II do CPC, de aplicação supletiva, a seguir reproduzido, fazendo com que o autuado atraia para si o ônus de prová-lo, pois do contrário as suas alegações ficarão apenas no campo das especulações:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

(...)

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Não se coteja no PAF documentação relacionada à comercialização de combustíveis que pudesse desdizer o conteúdo exibido nas EFDs transmitidas regularmente, particularmente nos Regs. 1300, 1310, 1320, C100 e C170.

De sua vez, desprovido de fundamento lógico-procedimental a alegação empresarial dos ganhos percebidos em determinado dia serem compensáveis pelas perdas identificadas em outros dias.

Em se tratando do setor varejista de combustíveis, em face da rápida rotação de estoques e da necessidade de se ter na mão, cotidianamente, as quantidades compradas e vendidas das mercadorias, o controle na movimentação dos estoques é realizado **diariamente**.

Assim, os ganhos detectados em determinado dia não podem ser compensados com as perdas identificadas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é diário, vale repetir, devendo cada dia ser considerado independentemente do outro, salvo compensações próximas em tempo e quantidade devidamente justificadas pela empresa, o que não é o caso desse PAF.

Outro argumento empresarial de nulificação da cobrança reside na afirmativa de inexistirem elementos sólidos que a sustentem, inclusive porque ocorreram erros de medição por parte da empresa e compras em quantidades superiores às quantidades vendidas. Apesar de alegado, o sujeito passivo não exibiu provas contundentes de terem havido equívocos de medição, até porque o LMC não pode ser refeito de modo diverso aos dados já transmitidos para o fisco, salvo expressa autorização e mediante prévia verificação das justificativas apresentadas. Ademais, compras em quantidades superiores às vendidas por si só não afastam a omissão de entradas, pois os saldos inicial e final de estoque também devem ser computados.

As eventuais inconsistências causadas por erros de medição e de escrituração, segundo alegações da empresa, precisam ser devidamente elididas com a apresentação de prova documental robusta, exibindo-se notas fiscais não escrituradas, erros no apontamento das quantidades entradas ou leituras distorcidas significativas.

O precedente do STJ citado pela auditoria reforça a tese estatal. É que nele está dito que não se pode cobrar tributo dentro dos limites de tolerância de variação volumétrica fixados pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). Naquele caso não há aquisição de mercadorias sem lastro documental, mas mera dilatação de volume do estoque já existente em face de oscilações de temperatura. O que se cobra neste PAF é diferente. O que se cobra neste PAF é a quantidade que **excede**, que **ultrapassou** tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àqueles fixados pelo governo federal. Noutras palavras: o Estado foi até mais tolerante do que a União. Ou seja, segundo o STJ, o que está dentro dos limites não se cobra. Mas não proibiu cobrar o imposto das quantidades ganhas fora desse limite.

Também não prospera a pretensão de nulidade porque a auditoria escorou-se em meras presunções e precisava comprovar o suposto ilícito tributário praticado. Em verdade, as provas foram produzidas pela própria defendant. Ao apontar quantidades de entradas e saídas de combustíveis na sua EFD, cotejados com os seus saldos de estoque inicial e final, o sujeito passivo acusou entradas de produtos sem lastro documental. A presunção navega em outra circunstância, qual seja, a de que, ao omitir entradas, fato provado, as mercadorias compradas vieram de recursos advindos de vendas não contabilizadas, de sorte que, por um lado, a

responsabilidade é solidária do autuado e, por outro, o é por antecipação tributária. Tal presunção é *juris tantum*, mas o defendante não se desincumbiu de mostrar contrapontos probatórios elidentes. Não houve necessidade do autuante solicitar exibição de documentos porque todos os elementos que suportaram a autuação já se encontravam disponíveis na base de dados fazendária, transmitidos pelo próprio contribuinte.

Do exposto, caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJF N° 0188-02/21-VD, JJF N° 0255-03/20-VD, JJF N° 0080-02/21-VD, JJF N° 0011-01/21-VD, CJF N° 0058-11/21-VD e CJF N° 0107-11/21-VD, todos de 2021. E só para dizer que o entendimento não mudou neste Conselho, cite-se o Ac. CJF N° 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

Impera acrescentar que a decisão do TJ-BA (em sede de anulatória de débito, Apelação n.º 0005384-10.2005.8.05.0274) apensada na impugnação à fl. 67 dá ganho de causa para o Estado, valendo trazer à baila o seguinte excerto:

Analizando os autos, conclui-se que não há nenhuma ilegalidade no auto de infração nº 206828.0006/04-7 que imputou a responsabilidade à empresa apelante pelo pagamento do ICMS e multa, porquanto as notas fiscais apresentadas referem-se ao período de 2000 e o auto de infração abrange o ano de 1999 e 2000, ou seja, a Apelante sequer se manifesta quanto ao primeiro ano.

### Nulidade rejeitada.

Afastadas todas estas arguições preliminares, **com forte intercessão processual no mérito**, sublinhe-se que o Auto de Infração preenche formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte e da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado SLCT – Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios – constitucionais e infraconstitucionais - aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Não obstante a explícita referência já feita no relatório e para espantar qualquer inferência que se retire do conteúdo da peça impugnatória, em obediência ao estatuído no art. 147, I, “a” do RPAF-BA, **indefere-se qualquer pedido de diligência e/ou perícia fiscal adicionais**, considerando já existir nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão.

Há uma questão prejudicial a examinar: a alegação empresarial de *prescrição* (que, na realidade, é de decadência), haja vista decorrerem cinco anos entre 23.6.2015 e 23.6.2020, esta última data da lavratura do auto de infração, segundo se pontua.

Os fatos geradores mais remotos afetados pela cobrança datam de janeiro de 2015. Todas as irregularidades formalizadas referem-se a imposto não pago ou penalidade pelo não registro de documentos na escrita fiscal. Em ambos os casos, a regra aplicável é a do art. 173, I do CTN, porque o fisco não teria condições de automaticamente saber da evasão de imediato, logo após a ocorrência do fato gerador. Logo, o *dies a quo* decadencial parte do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso concreto, janeiro de 2016; como o impugnante tomou ciência da autuação em 23.5.2020 (muito antes da lavratura assinalada pelo contestante), conforme atesta a intimação de fl. 35, todos os fatos geradores estariam poupadados dos efeitos decadenciais. Prejudicial **desacolhida**.

Quanto ao mérito, todas as apreciações feitas anteriormente a título de exame das preliminares cabem também neste espaço. Desnecessária repeti-las novamente, apenas reiterando-as aqui *ipsis litteris*.

Entretanto, como no mérito o estabelecimento autuado assegurou mais uma vez que os dados constantes da EFD não correspondem à realidade, é preciso dizer novamente ser irrazoável haver discrepância entre os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) e o LMC, pois ambos “bebem da mesma fonte alimentadora”, qual seja, os dados constantes nas notas fiscais de aquisição, recibos de pagamento a fornecedores, apontamentos tirados das medições em cada tanque, leituras de bicos, dentre outros que sirvam como meio idôneo de prova.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD) constituem a base de dados oficial sobre a qual o Estado examina os lançamentos declarados pelo contribuinte, de acordo com as suas atividades negociais, no sentido de ali estar consignada toda a movimentação mercantil da pessoa jurídica.

Têm, elas, força probante relevante, só admitindo retificação se esta contar com o suporte documental adequado, a ser analisado agora pelas instâncias julgadoras.

Sem dúvida nenhuma, não gera a EFD presunção absoluta, situação hoje repulsada no direito contemporâneo. Mas deve o seu conteúdo ser desmentido com demonstração sólida em contrário, na melhor inteligência interpretativa dos art. 226 do CC e 417 do CPC, atrás já transcritos.

A afirmação defensiva de estarem os dados das EFDs divergentes da realidade, equivale à oposição de fato modificativo à pretensão estatal, nos termos do art. 373, II do CPC, antes reproduzido, fazendo com que o autuado atraia para si o ônus de prová-lo, pois do contrário as suas alegações ficarão apenas no campo das especulações.

Não se coteja no PAF documentação relacionada à comercialização de combustíveis que pudesse desdizer o conteúdo exibido nas EFDs transmitidas regularmente, em particular nos Regs. 1300, 1310, 1320, C100 e C170.

#### Argumentos de mérito **insubsistentes**.

Subsidiariamente, o impugnante pede cancelamento ou redução da multa, com base no art. 158 do RPAF-BA, c/c o art. 42, § 7º da Lei 7.014/96, além do que seus percentuais traduzem confisco. Pede também a retirada da exigência da penalidade percentual de 1% de duas notas fiscais de aquisição de combustíveis.

Vale aduzir que as duas notas fiscais referidas na defesa não tiveram a concordância da fiscalização, que examinou a EFD transmitida. Esta relatoria pesquisou na EFD anexada na mídia de fl. 141 e constatou que nenhuma das duas notas fiscais (nºs 1929910 [ou 192991] e 193411) está na EFD.

A postulação de abatimento de 90% da multa seria cogitável se o art. 42, § 7º da Lei Baiana do ICMS, estivesse ainda produzindo efeitos jurídicos à época do protocolo da contestação (15.10.2020) ou, quando nada, da lavratura do auto de infração (19.5.2020). Acontece que dito dispositivo foi revogado em 12.12.2019, antes da formalização da cobrança e, portanto, antes da formalização do processo administrativo, de modo que não seria mais invocável neste PAF. Eis o texto e sua vigência no tempo:

§ 7º Revogado.

Nota: O § 7º do art. 42 foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Redação originária, efeitos até 12/12/19:

“§ 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.”

O art. 158 do RPAF-BA agora só guarda em tese aplicação para outros tributos estaduais, mas não para o ICMS. Aplica-se na espécie a regra de hermenêutica de que a norma especial derroga a norma geral naquilo que lhe contrariar.

Adicionalmente, registre-se não ser garantido que os registros omitidos tivessem implicado em falta de recolhimento do tributo estadual.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a constitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I do RPAF baiano.

As penalidades propostas têm previsão no art. 42 e respectivos incisos da Lei 7.014/96, de sorte que tem esteio na lei e não podem ser aqui menosprezadas em virtude de supostas desconformidades constitucionais.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, as sanções cabíveis são aquelas consignadas no lançamento. Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

**Afasta-se, em princípio, o pedido de cancelamento ou redução da multa para as irregularidades formalizadas.**

**Todavia, houve excesso do fisco na proposição da multa de 100% para a infração 02. Isto porque, em casos de imposto devido por antecipação tributária o entendimento deste Conselho é no sentido de reduzi-la para 60%, refazendo o enquadramento para o disposto no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Neste sentido, o Ac. CJF Nº 0233-12/23-VD.**

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, tão-somente em face da redução da multa proposta para a infração 02 para 60%.**

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0121/20-7, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 90.692,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.202,53 e de 100% sobre R\$ 78.489,81, previstas no artigo 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$ 12.537,85**, previstas no inciso IX, do art. 42 da citada lei, além dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR