

A. I. Nº - 269138.0129/19-4  
AUTUADO - MELLO BEZERRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.10.2023

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0177-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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. Todavia, escapa do terreno das provas – e do seu ônus processual consequente – aquelas escriturações que desbordam da razoabilidade, em razão de apontar quantidades inverossímeis de aquisições de combustíveis num único dia, particularmente identificadas neste PAF, considerando as condições de trafegabilidade de caminhões-tanque em via turística, a capacidade de armazenamento do autuado e o número de veículos que seria necessário para carregar no posto revendedor autuado, inclusive considerando a necessidade das saídas serem em volume o suficiente para o tanque de determinado combustível comportar vários reabastecimentos diários. Irregularidade procedente em parte. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária reduzida no percentual original. 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 14/12/2019, tem o total histórico de R\$ 191.563,97, afora acréscimos, e possui com outras palavras as seguintes descrições:

**Infração 01 - 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 de 100% (cem por cento), prevista no art. 42, III, “d” da lei citada.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

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. 02v/09.).

Em sua primeira defesa (fls. 14/16), o autuado se diz surpreendido com a cobrança, sem haver prévia discussão com o fisco, apesar das tentativas infrutíferas de estabelecimento de diálogo. Aduz ainda que a exigência constitui um complemento de outro auto de infração (nº 269.1380128/19-8), de 14.12.2019, cuja contestação lá formulada (cópia anexa) já presta os devidos esclarecimentos, os quais pede sejam também apreciados neste PAF.

Referida impugnação (fls. 18/22) pontua o seguinte:

(i) que a capacidade de armazenamento por produto (gasolina comum, óleo diesel comum e óleo diesel S10) é de 15.000 l., com margem de tolerância de 500 l;

(ii) explica que o autuante encontrou omissões de entrada em volumes “inimagináveis”, a saber:

**Diesel S10:**

52.647, 710 l. em 29.01.2015.

44.450,130 l. em 27.02.2015.

21.847,230 l. em 01.4.2015.

29.766,600 l. em 06.5.2015.

**Gasolina comum:**

43.815,040 l. em 20.01.2018.

335.892,200 l. em 20.4.2018.

**Diesel comum:**

39.399,880 l. em 29.4.2015.

93.402,880 l. em 01.5.2015.

586.712,400 l. em 01.6.2015.

(iii) Inconcebível imaginar que num único dia tenha ocorrido aquisição de combustível em tamanha quantidade, bem acima da capacidade dos seus tanques.

(iv) No final de 2014, a empresa trocou seu sistema operacional de controle de suas atividades e quando da migração do velho programa para o novo houve uma perda considerável de dados e em alguns casos “houve a duplicidade dos mesmos” (sic.). No ano seguinte, com os dados transmitidos para o Estado, ficou inviável fazer retificações, sem falar no fato de que a Internet no posto de combustíveis cai constantemente.

(v) Mesmo estando desobrigado, manteve o hábito de registro do LMC de forma manual, independente da automação do sistema, de sorte que referidos livros são anexados para demonstrarem os equívocos cometidos. A retificação está sendo providenciada junto ao fornecedor do software, cuja substituição dos arquivos errados pelos corretos será efetivada.

(vi) Jamais trabalhou com combustíveis sem a cobertura documental adequada, adquiridos junto a *Petrobrás Distribuidora*, com pagamento dos tributos devidos.

(vii) Afirma ter juntado nos autos as notas fiscais de entrada de cada produto, os encerrantes de cada bico de bomba nas datas apontadas na autuação, o LMC manual por produto, relativo às datas afetadas pelo auto de infração.

Apensado CD (fl. 23).

O informativo fiscal (fls. 25/27) vai na linha de que os livros fiscais servem como meio de prova contra o empresário, tidos como prova indivisível, conforme art. 226 do CC, arts 417 e 419 do CPC, com inversão do ônus da prova deslocado para o contribuinte, na forma do art. 373 do mesmo diploma processual. Também não há que se falar em inconsistências porque o registro de movimentação de estoque “se encaixa perfeitamente” (sic.) com as informações dos documentos fiscais de entrada e com as saídas apontadas nos Regs. 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas), além dos Regs 1300, C100 e C170 da EFD. Assim, as contraprovas a serem apresentadas pelo sujeito passivo devem ser robustas, inclusive com a apresentação de laudos de intervenção técnica que atestassem os erros de sistema e/ou de medição. Eventuais problemas nos estoques finais de um dia poderiam ser corrigidos no dia seguinte, com apontamento de saldos diferentes num e outro, mas isso, *in casu*, nunca aconteceu. Erros de escrituração logo surgiriam na escrita, com perdas num dia e ganhos no dia seguinte em quantidades semelhantes; quando isto aconteceu, a auditoria não fez a cobrança.

Juntada procuraçāo em petição que solicita envio de comunicações processuais para o advogado habilitado (fls. 32/37).

Vindo o PAF para esta 5<sup>a</sup> JJF, sob outra relatoria, converte-se o feito em diligência (fls. 43/44) para o autuante: a) anexar os demonstrativos em excel, além de cópia da EFD e dos LMCs que serviram de suporte da auditoria, após o que b) será intimado o contribuinte para em 60 dias opor nova defesa e, por fim, c) devolução para o auditor fiscal prestar novas informações.

Providência a) efetivada, com juntada de mídia (fls. 48 e 50).

Em face da providência b) foram estes os pontos explorados pelo autuado (fls. 54/64):

### **Questões preliminares.**

Nulificação da cobrança em face da ilegalidade do lançamento, porque calcado exclusivamente na EFD, conforme decisões contidas nos Ac. CJF 0309-12/20-VD, 0097-12/20-VD, ementas transcritas. Ademais, a 4<sup>a</sup> VFP de Salvador proferiu sentença (confirmada pelo TJ) que autuações baseadas na Port. 159/19 são ilegais porquanto escoradas em dispositivos que ferem a reserva legal e a irretroatividade de ato infralegal, conforme trechos copiados das decisões de primeiro e de segundo graus. O entendimento da Corte baiana é o de que dentro dos limites de variação volumétrica não há fato gerador, quanto mais para além deles, no trilho do já decidido pelo STF, ementa reproduzida. Consigna também que o recurso especial interposto pelo Estado só aborda questões de ilegitimidadeativa parcial dos autores. Ademais, a autuação deixou de computar a proporcionalidade prevista na IN 56/07, a ser adotada consoante entende o CONSEF, exemplos de decisão citados (Ac. CJF 0337-11/09 e 0270-11/12).

### **Questões de mérito.**

Inobservância da verdade material porquanto os dados registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes. É “insano” admitir que a impugnante adquiriu num só dia milhares de litros de combustíveis, até porque ficaria inviável transportá-los de uma só vez. Destaca o caso de constar no estoque de abertura de 01.6.2015 um milhão de litros de óleo diesel comum, com venda de 1.285.712,33 litros, gerando “ganhos” de 586.712,400 l. Apresentadas várias justificativas de possibilidades de erro do sistema (fls. 62/63) mas repulsa a manutenção de tamanhas quantidades de litros encontrada pelo fisco.

Sublinha que os erros grosseiros ocorridos em 01.6.2015 e 20.4.2018 foram apontados por laudo técnico produzido pela Redesoft, anexo ao PAF.

Por outro lado, todas as vendas encontram contrapartidas contábeis, cujas receitas lançadas no Diário apontam ser impossível o autuado ter obtido num só dia receita de mês inteiro, conforme valores apontados para os meses de abril e junho de 2015, janeiro e abril de 2018.

Embora corrigido depois da autuação, afirma que procedeu à retificação dos seus dados digitais fiscais e contábeis.

Ao final, postula oitiva da d. PGE para manifestar-se sobre a ilegalidade do lançamento, além de realização de diligência para atestar as inconsistências delatadas.

Entre outros documentos (fls. 65/77), são anexados documento de capacidade dos tanques de propriedade do estabelecimento autuado, certificado de posto revendedor, recurso especial do Estado, laudos técnicos da Redesoft.

A réplica fiscal (fls. 80/82, frente e verso) pondera que: 1) A decisão do TJ baiano mencionada é isolada, não configura jurisprudência e não tem efeito *erga omnes* ou vinculante, além de não ter enfrentado a ilegalidade da Port. 159/19, apenas entendendo que a variação volumétrica em face da variação térmica não traduz fato gerador de ICMS. 2) Descabe a aplicação da proporcionalidade porque a questão deste PAF não envolve omissão de saídas, mas “omissão de entradas de mercadorias tributadas nesse momento” (sic.). 3) Acerca das quantidades de centenas de milhares de litros de óleo diesel e gasolina comum, os laudos técnicos não são conclusivos, apenas arriscam um “palpite” do que aconteceu em 01.6.2015 e 20.4.2018. 4) Não foram apresentados comprovantes de medição do estoque final e inicial. 5) A defendente traz “o seu LMC” (sic.) com valores diferentes da EFD, apontando exemplos destas divergências à fl. 81v.

Através de e-mail, o contribuinte apresenta memoriais que, pela sua explicitação, merecem ser aqui reproduzidos parcialmente:

Conforme documento anexado ao processo, emitido no site da ANP, o estabelecimento não poderia sequer armazenar tais quantidades e não existe qualquer indício de prova de armazenamento fora dos seus tanques. Conforme consta nos registros da ANP, a Autuada possui uma capacidade total de armazenamento de 75.000 (setenta e cinco mil litros), sendo 15.000 (quinze mil litros) de ETANOL, 15.000 (quinze mil litros) de GASOLINA COMUM, 15.000 (quinze mil litros) de GASOLINA ADITIVADA e 30.000 (trinta mil litros) de ÓLEO DIESEL (dois tanques de 15.000 - quinze mil litros).

Por outro lado, como transportar 586 mil litros de “óleo diesel” e 335 mil litros de “gasolina comum”, clandestinamente, em um só dia? Seriam necessários dezenas de caminhões e espaços dezenas de vezes superiores às capacidades dos tanques da Autuada – volumes atestados nos laudos anexos. Foge a qualquer raciocínio lógico e de bom senso imaginar que essas operações de fato ocorreram.

Tomando como exemplo o “diesel comum”, dia 01/06/2015, na EFD constou como ESTOQUE DE ABERTURA a quantidade de 1 MILHÃO DE LITROS, mesmo dado lançado como DISPONIBILIDADE, o que sabemos ser IMPOSSÍVEL. As vendas foram computadas como sendo de 1.286.712,33 litros. No mesmo dia o ESTOQUE ESCITURAL foi “ZERO” e o ESTOQUE FÍSICO 586.712,400 litros, gerando “GANHO”, igual ao ESTOQUE FÍSICO, de 586.712,400 litros.

Vale destacar que a Autuada tinha o hábito de escriturar o “LMC físico”, juntado ao PAF, que comprova que o mesmo dia começou com abertura de 2.687,00 litros, seguindo com compra de 10.000,00 litros (NF 1392451), vendas de 3.815,55 litros, estoque escritural de 8.821,45 litros, estoque de fechamento de 8.795,00 e, consequentemente, “perda” de 26,45 litros. É possível, em razão da proximidade das quantias, que o sistema tenha absorvido o totalizador das vendas do “bico 02”. O valor total das vendas, de R\$ 10.454,60, registrado no “LMC físico”, é outra prova da inexistência de vendas de 1.286.712,33 litros. Qualquer explicação possui um mínimo bom senso, menos a conclusão lançada na autuação.

O que ocorreu foi um erro de sistema, como aliás consignado pela “REDESOFT”, no laudo, anexo, que, como abordado nas questões prejudiciais apresentadas pela defesa, não foi examinado pela JJF. A entrada de 10.000,00 litros certamente foi considerada como sendo 1.000.000,00 litros, mesma quantidade tida como “estoque de abertura” e “disponibilidade”, assim como as vendas foram transformadas em 1.286.712,33.

Os dados são tão irreais, que fica difícil entender a motivação espelhada no AI, em simplesmente acusar a Autuada de ter um “ganho”, decorrente de compras sem NF, em um dia, de 586.712,400 litros, ainda que o registro na EFD, por evidente falha técnica e/ou humana, tenha ocorrido. Cabe ao Julgador suprir a falha e avaliar os fatos com isenção, lógica, materialidade e bom senso, evitando simplesmente acolher tamanho absurdo decorrente de erro escritural.

O outro dado insustentável, foi relativo ao produto “gasolina comum”, em relação à qual foi apontado “ganho”, em um dia, de 335.895,200 litros (20/04/2018). Tão inconcebível quanto o exemplo do “óleo diesel”. Nesse dia o LMC físico, refletindo a verdade material, registrou “perda” de “0,64 litro”. Nesse caso, o “LMC físico” (novamente anexo) registrou “abertura” de 2.137,00 litros, entradas “zero”, disponibilidade 2.1370,00 litros, “vendas” 1.283,36 litros (em moeda corrente R\$ 5.313,11), “estoque escritural” 853,64 litros, “estoque físico” 853,00 litros e, consequentemente, “perda” de 0,64 litro. Considerar o erro material, pura e simplesmente, como “ganho real”, notadamente quando a capacidade de estocagem é de 15.000 litros, é desafiar qualquer critério.

Destaque-se, nesse aspecto, em relação aos produtos “diesel comum” e “gasolina comum”, os erros grosseiros, nos dias 01/06/15 e 20/04/2018, atestados pela REDESOFT, consoante “Laudo Técnico” novamente anexo. Além disso, todas as vendas encontram contrapartidas na escrituração contábil, bem como no LMC, em “moeda corrente”, o que igualmente deveria ter sido investigado.

O problema maior, com o “óleo diesel comum”, começou dia 29/04/2015, com o lançamento do “estoque físico” IRREAL, de 56.247,00 litros (a capacidade era 15.000 litros). Daí por diante, as falhas seguiram, nos “estoques escritural e físico” (quase sempre idênticos), em quantidades superiores a 100 mil litros, até desaguar, dia 31/05/2015, no “estoque físico” de 101.313,920 litros, informação, já esdruxula, que foi transposta para o dia 01/06/2015, como sendo um milhão de litros, com vendas “fantásticas” de 1.286.712,330 litros.

As contas apresentadas no AI, ainda que as quantidades fossem reais, que geram um “ganho” de 586.712,400 litros, não fecham. No caso da “gasolina comum”, o problema maior aconteceu no dia 20/04/2018, quando o “estoque escritural” de 14.104,800 litros foi “transformado”, por evidente falha, em “estoque físico” de 350.000,00 litros (a capacidade do tanque, conforme consta dos laudos anexos é de 15.000,00 litros). No dia seguinte, mesmo fora da capacidade de 15.000,00 litros, foi feito um “ajuste automático” nas vendas, que foram de 1.152,470 litros, como sendo de 330.563,180 litros.

Voltando ao aspecto contábil, a Autuada já juntou ao PAF, como amostragem, os arquivos extraídos do “Sped ECD de 2015 e 2018”, que equivalem aos Livros Diários 015 e 018, respectivamente, devidamente registrados na JUCEB (novamente anexos), conforme legislação, Termos de Abertura e Encerramento e Recibos de Entrega, referente aos registros das receitas da Autuada, nos seguintes períodos:

04/2015 - Receitas: R\$ 691.977,00, página 4;  
06/2015 - Receitas: R\$ 602.243,00, página 6;  
01/2018 - Receitas: R\$ 993.398,37, página 1;  
04/2018 - Receitas: R\$ 663.362,11, página 6.

Admitir, sem qualquer investigação nesse sentido, que a Autuada obteve, em apenas alguns dias, receitas superiores às suas vendas totais declaradas nos meses inteiros correspondentes, sem qualquer indício de prova, é insustentável. Também do ponto de vista contábil, a autuação igualmente é absurda e sem qualquer indicativo de certeza ou liquidez. A Autuada, se assim desejado, abrirá seu “sigilo bancário” e apresentará seus extratos, podendo ser determinada diligência para investigação.

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 diliação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Presentes na sessão de julgamento o autuante, o representante da empresa e patrono da autuada, Drs. **JEFERSON MARTINS CARVALHO, JOSE ROBERTO GONÇALVES PEREIRA e FERNANDO MARQUES VILLA FLOR (OAB-BA 11.026)**, respectivamente.

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 e para o endereço ali assinalado.

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 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, **independente 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.**

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.

Mesmo não figurando tecnicamente como um pleito empresarial em si, vale dizer que durante o procedimento fiscal não há a necessidade de ser estabelecido o contraditório, típico do processo, embora seja desejável o fisco manter com o contribuinte salutar relação de diálogo. Fato é que a transmissão de dados para a Sefaz já deixa o preposto fiscal em condições de desenvolver seu trabalho sem consulta prévia ou pedido de informações, abreviando a conclusão das tarefas de fiscalização. Mas – repita-se – é desejável que fisco e contribuinte conversem muito antes da lavratura do lançamento de ofício.

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 excedeu 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.

A decisão da 4ª VFP de Salvador e sua ratificação pela segunda instância de julgamento não autorizam por si só o descaimento da tese estatal neste PAF. Primeiro porque envolve outro contribuinte. Segundo porque aquela decisão não tem efeito *erga omnes*, tampouco força vinculativa. Terceiro porque se trata de uma decisão isolada, ainda insuficiente para formar jurisprudência.

Também não há como se falar na adoção da proporcionalidade prevista na IN 56/07 porquanto referido critério só é aplicável nas omissões de saídas, diferente do caso ora sob exame, que trata de omissão de entradas.

Por outro lado, ainda em sede preliminar, não prospera a tese defensiva de que a EFD é insuficiente para caracterizar inconsistências nos estoques declarados pelo sujeito passivo e transmitidos para a base de dados fazendária estadual.

Só é irrazoável 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 arts. 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.*

Entretanto, há um aspecto que se confunde com o mérito e assim será tratado mais adiante: a significativa quantidade de entradas omitidas de combustíveis.

#### Alegações de nulidade refutadas.

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 desta peça processual 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 espancar 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.

Indefere-se também o pedido de encaminhamento do PAF para a d. PGE firmar pronunciamento, em respeito à celeridade processual, porque no segundo grau o órgão citado irá se debruçar sobre o processo, a exemplo do que ocorreu no outro AI atrás mencionado (nº 269.138.0128/19-8) e que guarda estreita correlação com o caso ora sob exame.

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*.

Em acréscimo, o sujeito passivo, em nome da verdade material, sustenta que os dados registrados no LMC/EFD são totalmente inconsistentes. É “insano” – assim garante - admitir que a impugnante adquiriu num só dia milhares de litros de combustíveis, até porque ficaria inviável transportá-los de uma só vez. Destaca o caso de constar no estoque de abertura de 01.6.2015 um milhão de litros de óleo diesel comum, com venda de 1.285.712,33 litros, gerando “ganhos” de 586.712,400 l. Apresentadas várias justificativas de possibilidades de erro do sistema (fls. 62/63) mas o contribuinte repulsa a manutenção de tamanhas quantidades de litros encontrada pelo fisco.

O contestante adverte que os erros grosseiros ocorridos em 01.6.2015 e 20.4.2018 foram apontados por laudo técnico produzido pela Redesoft, anexo ao PAF.

Por outro lado, o sujeito passivo assinala que todas as vendas encontram contrapartidas contábeis, cujas receitas lançadas no Diário apontam ser impossível o autuado ter obtido num só dia receita de mês inteiro, conforme valores apontados para os meses de abril e junho de 2015, janeiro e abril de 2018.

A despeito da decisão de primeiro grau proferida no AI 269138.0128/19-8 ter sido pela procedência e da d. PGE, no segundo grau, ter pedido para examinar o processo, haja vista a quantidade exacerbada de litros consignada na escrita fiscal para determinados produtos, isto não impede – repita-se - que este Colegiado aprecie a questão e, em grau de recurso, a Câmara reveja o posicionamento, novamente com manifestação da d. Procuradoria.

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.

Todavia, num aspecto de relevo, assiste razão parcial ao autuado.

Compulsando-se os documentos que instruem o PAF, verifica-se, para o óleo diesel comum, constar em 01.6.2015 nos estoques de abertura 1.000.000,000 (um milhão de litros), sendo que as omissões de entradas (ganhos sem cobertura documental) apontaram no mesmo dia para 586.712,400 litros.

Levando em consideração que um caminhão tanque pode transportar em média 20 mil litros de combustíveis, um estoque de partida de 1 milhão de litros demandaria a chegada de 50 caminhões-tanque de óleo diesel direcionados para o posto autuado, situado na *Estrada do Coco*, área turística onde o controle de tráfego pesado é constantemente monitorado. Não haveria nem tempo nem espaço de armazenamento disponíveis para vender o produto, esvaziar o tanque do posto, receber o caminhão, fazer as manobras de enchimento do tanque do posto (medidas, engate e desengate do bico abastecedor etc.), sem cobertura documental fiscal de quase 600 mil litros, o que equivale a 30 caminhões-tanque. Tudo isso num mesmo dia.

O mesmo se diga em relação à diferença de gasolina comum encontrada em 20.4.2018, com o agravante de aqui ser somente um tanque de 15 mil litros no posto autuado: Não haveria nem tempo nem espaço de armazenamento disponíveis para vender todo o produto, esvaziar o tanque do posto, receber o caminhão, fazer as manobras de enchimento e reabastecimento do tanque do posto (medidas, engate e desengate do bico abastecedor etc.), sem cobertura documental fiscal de mais de 330 mil litros, o que equivale a 22 caminhões-tanque. Tudo isso num mesmo dia.

Logo, a própria situação de ter havido a constatação de centenas de milhares de litros serem identificados na análise dos estoques destoa, por si só, da logística de armazenamento de um posto revendedor de combustíveis do porte do autuado.

Tal cenário – especificamente - não pode deslocar o ônus da prova para o autuado, por ser na essência de difícil concepção no campo da realidade. Só se inverte o ônus da prova quando há fatos supostos que assim se justifiquem. A quantidade exacerbada de combustíveis lançada em certos dias por si só depõe contra a possibilidade de algo extraordinário ter acontecido, conforme atrás exposto. A evidência passa a ser outra: houve claro equívoco na escrituração, pelo registro de quantidades que não poderiam ser movimentadas num único dia, a menos que robustos elementos fossem trazidos à baila pelo agente estatal. Impossível tais manobras ocorrerem em tão curto lapso de tempo. Logo, só se cogita de provas e contraprovas quando se especula razoabilidade e juízo de plausibilidade na ocorrência de supostos fatos.

Assim, é de excluir da cobrança o valor do imposto exigido em função da omissão de entradas de 335.895,200 litros de gasolina comum e 586.712,400 litros de óleo diesel comum.

Adotando-se os mesmos critérios valorativos usados pelo autuante, o valor do imposto cairia para as seguintes cifras, em relação à gasolina comum para 2018:

Omissões	384.491,34
Exclusão	335.895,20
Diferença	48.596,14
Alíquota	28%
Custo médio	
unit	3,82
BC ICMS	
creditado	185.637,26
ICMS creditado	51.978,43

PMPF	4,79
BC ICMS	
debitado	232.775,51
ICMS debitado	65.177,14
ICMS devido	13.198,71

O óleo diesel em 2015 ficaria assim:

Omissões	711.509,14
Exclusão	586.712,40
Diferença	124.796,74
Alíquota	17%
Custo médio	
unit	2,64
BC ICMS	
creditado	329.463,39
ICMS creditado	56.008,78
PMPF	3,15
BC ICMS	
debitado	393.109,73
ICMS debitado	66.828,65
ICMS devido	10.819,88

Assim, o demonstrativo de débito mensal ficaria assim para estes casos:

Produto	Data ocorrência	ICMS
Óleo diesel comum	31.12.2015	De R\$ 61.142,11 para R\$ 10.819,88
Gasolina comum	31.12.2018	De R\$ 104.693,91 para R\$ 13.198,71

Mantidas, entretanto, as demais omissões identificadas nos outros dias.

Argumentos empresariais de mérito considerados **procedentes em parte**.

#### **Logo, o auto de infração cai para R\$ 49.746,54.**

Do exposto, afora estes dois pontos situados “fora da curva”, para usar expressão conhecida, 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 CONSEF, cite-se o Ac. CJF N° 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

Quanto à estipulação da multa de 100%, o Estado agiu com certo exagero. 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 N° 0233-12/23-VD.

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 49.746,54, mais consectários, devendo ser adotado o demonstrativo de débito constante do auto de infração, com as alterações atrás referenciadas.**

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0129/19-4, lavrado contra a **MELLO BEZERRA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEL LTDA.**, devendo ser intimado o

autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 49.746,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR