

**A. I. N°** - 269138.0009/20-2  
**AUTUADO** - JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13.03.2024

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0035-05/24-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. OMISSÕES DE ENTRADA. QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORT. 445/98. 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. Nulidades afastadas. Penalidade pecuniária alterada no percentual proposto, de 100% para 60%, por se tratar de imposto devido por antecipação tributária, conforme entendimento deste Conselho. Afastada a conversão da sanção pecuniária para a pena de advertência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Vale de começo salientar que o presente relatório atende às 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 10/02/2020, tem o total histórico de **R\$ 26.958,15**, 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 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 2017.

Cifra de R\$ 25.604,54.

**Infração 02 - 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 indicados em campo próprio do lançamento de ofício.

Cifra de R\$ 403,57.

**Infração 03 - 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 indicados em campo próprio do lançamento de ofício.

Cifra de R\$ 570,20.

**Infração 04 - 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 indicados em campo próprio do lançamento de ofício.

Cifra de R\$ 379,85.

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. 05/19, frente e verso).

Impugnação é apresentada pelo contribuinte (fls. 22/28, frente e verso), ocasião em que:

Pede a nulidade do “feito administrativo” sob o escopo de que recebeu o auto de infração sem chance de contestar antes a exigência com exibição de documentos, não sendo possível acessar os atos que estariam sendo praticados para fazer os contrapontos necessários, inclusive através do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), visto que os dados eletrônicos poderiam estar incorretos, em evidente cerceamento do seu direito.

Declara que encaminhou informações inconsistentes via SPED Fiscal, causadora de erros, ao passo que os ganhos detectados na ação fiscal, para determinados dias, deveriam ser compensados com as perdas ocorridas em outros dias.

Registra que nem sempre o posto dispõe de equipamentos de medição sofisticados, tendo que fazê-la manualmente, com uso de régua e tabela de conversão, de sorte que podem ocorrer “pequenos erros” (sic.) num dia, tranquilamente corrigíveis no dia seguinte.

Diz estar correto o LMC e aventa que sucedeu mudanças no sistema de controle de estoques, o que propiciou discrepâncias de dados.

Afirma que a fiscalização fez as verificações por meio eletrônico, cotejando informações na EFD, Registro 1300 (LMC), as quais podem trazer erros que induziriam a supostas irregularidades.

Assevera que o fisco considerou os ganhos de um período, mas desprezou as perdas em outros, tornando os primeiros fictícios, eis que os “impostos” foram recolhidos corretamente, com adoção da substituição tributária.

Ao comparar a variação volumétrica admitida pela ANP, consignada no LMC, com o Reg. 1300 da EFD, sobre os quais se baseou a auditoria, aponta ter havido erros, acusando falhas no sistema.

Adentrando o mérito, pontua exemplos no mês de abril de 2015, envolvendo gasolina comum e etanol hidratado comum em que os ganhos num determinado dia foram compensados com as perdas em outros dias.

Assegura que as compensações entre perdas e ganhos se dá de forma automática de um dia para outro ou entre dias, em relação a todos os combustíveis comercializados.

Declara juntar os demonstrativos dos combustíveis vendidos e cálculo da sua movimentação, além de cópias do LMC, onde se vê a compensação entre os dias próximos à data em que se constatou o ganho fictício, de sorte que, após o encontro das quantidades, chega-se a pequenas perdas e ganhos, decorrentes de evaporações.

E adverte que novo levantamento deve ser feito para contemplar as compensações consequentes.

Solicita inclusive realização de diligência e/ou perícia para constatar as inconsistências.

A respeito das infrações 02 a 04, aplicadoras de multas, todas relacionadas a falta de escrituração de notas fiscais no registro de entradas, pondera que: i) ditos documentos fiscais foram contabilizados no livro razão; ii) argumenta também que supostas irregularidades poderiam estar condensadas numa única infração, visto que apenas divergem quanto as datas de ocorrência dos fatos geradores; iii) acrescenta ainda que a situação envolve remessas e devoluções, sendo um exagero cobrar a penalidade pela ausência de registro; iv) contrapõe que houve cominação de multa sobre a mesma base de cálculo por duas vezes, além da cobrança do imposto; v) diz ter acostado os documentos fiscais respectivos; vi) afirma que, em todo o caso, há dispositivo específico para enquadramento da penalidade, qual seja, o art. 42, XV, 'd', da Lei 7.014/96, não aquele autuado.

Sugere a realização de novo procedimento fiscal porque o resultado da autuação gerou confisco.

Acusa o exagero da aplicação da multa em casos relacionados a problemas no sistema de controle de movimentação de combustíveis.

Pede, ao final, explicitamente: (i) a juntada posterior de documentos; (ii) redução substancial da multa proposta, para evitar bitributação, inclusive porque não houve recebimento das mercadorias ou estas decorreram de retornos de simples remessas, além da penalidade ser convertida em advertência; (iii) a discordância da fixação dos valores para cálculo do imposto tomados por ano e por tipo de combustível; (iv) a intimação de todos os atos do "procedimento administrativo", sob pena de nulidade, especialmente a "impugnação" (sic.) do autuante; (v) a revisão dos levantamentos por parte da junta de julgamento fiscal.

Anexados documentos, inclusive lançamentos no livro razão, páginas do LMC e DANFES (fls. 34/518, frente e verso).

Em seu informativo fiscal (fls. 520/524, frente e verso), o autuante traz os seguintes argumentos que realmente interessam ao presente processo:

A inquisitorialidade existente no procedimento fiscal, sem necessidade de observância do contraditório e da ampla defesa.

O fato da autuação seguir rigorosamente os elementos probantes existentes no SPED, o qual tem a autuada total acesso. Os demonstrativos fiscais consistem em resumos dos dados extraídos do referido sistema, transmitidos pelo próprio contribuinte.

A inexistência de terem ocorrido inconsistências na Escrita Fiscal Digital (EFD), pois esta reflete exatamente as entradas e saídas constantes nas notas fiscais, além da movimentação diária de combustível por tanque (reg. 1310) e volume de vendas (reg. 1320).

Estar a cobrança de acordo com os princípios da legalidade e da busca da verdade material, vez que a prova dos fatos foi feita com base na própria EFD; o ônus de demonstrar a sua incorreção é da autuada; o LMC não faz prova contra a EFD, em face da indivisibilidade da escrituração contábil; a prova dos erros na EFD deve ser feita com elementos de prova consistentes.

A existência de controles na EFD em três registros, quais sejam, 1300, com 11 campos, que abarcam a **movimentação diária de combustíveis**, 1310, com 10 campos, que abarcam a movimentação diária de combustíveis **por tanque**, e 1320, com 11 campos, que abarcam o **volume de vendas no dia**. Assim, as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas para cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

A admissão da autuada de ter como corretos os dados constantes em sua EFD, na forma dos art. 226 do CC e 417 do CPC, cabendo àquela, entretanto, diante de fato modificativo, à luz do art. 373, II, do CPC, apresentar prova em contrário, atentando-se para o contido no art. 419 do mesmo diploma processual, que consagra a indivisibilidade da escrita contábil, de modo que não pode o

sujeito passivo exibir o LMC como prova contrária à EFD, até porque a fonte de alimentação é a mesma para um e outra.

A desnecessidade de intimar-se o contribuinte durante a ação fiscal para corrigir eventuais inconsistências que provocassem explicações complementares, até porque tais inconsistências inexistiram.

A obrigação da autuada de fazer o registro fiscal de todos os ingressos físicos de mercadorias, não importa a que título seja, se de mercadorias tributadas ou não tributadas, para comercialização, ativação ou uso e consumo. Daí não terem sido inseridas na autuação as notas fiscais que não se referem a entradas físicas de mercadorias. Ademais, não houve apontamento de erro específico cometido pela fiscalização. Tampouco há prejuízos em se capitular o descumprimento da obrigação acessória em três infrações, códs. 16.01.01, 16.01.02 e 16.01.06.

Vindo o processo para este Conselho, precisamente pelo caminho da 2ª JF e de outra relatoria, converteu-se o PAF em diligência no sentido: a) do autuante buscar junto a ANP histórico do estabelecimento autuado de ter praticado adulteração de combustíveis ou de bomba; b) da PGE posicionar-se a respeito da norma contida no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, se possui ela revestimento procedimental ou material, a ser aplicada retroativamente ou não.

O autuante, em sua resposta (fls. 531/533, frente e verso):

Tece considerações a respeito do termo “adulterante”, dizendo que o utilizou no sentido tributário, de sorte que passará a usar a expressão “combustível sem nota fiscal”, de sorte que não houve qualquer indicação da auditoria no sentido de o posto autuado ter fraudado a qualidade dos combustíveis ou o funcionamento das bombas.

A inexistência do fato da cobrança escorar-se em presunção de omissão de entradas, visto que os ganhos levantados apenas refletiram o que está espelhado na EFD, após a aplicação do índice de variação volumétrica de 1,8387% permitido pela legislação estadual de regência.

A possibilidade da realização de inventários em frequências diferentes, inclusive diária, como no caso do setor varejista de combustíveis, a exemplo do que acontece na área federal com o imposto sobre a renda que, a depender do regime de apuração, entre outras possibilidades, pode ser anual ou trimestral.

O rigor do controle dos estoques nos postos de combustíveis, a serem inventariados duas vezes por dia, isto é, uma antes de qualquer venda no início do dia, outra no final do dia, após finalizadas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seguintes propósitos: (i) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis. (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura de óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população. (iii) **Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.** (iv) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis. Assim, existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Neste contexto – contínua - 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).

A necessidade de todos os dias o empresário dever fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e registrar as diferenças (OE e OS) em campo específico do LMC, sendo essas aceitáveis até o limite de 0,6%.

A aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, inserido a partir de 24.10.2019, pois trata apenas de procedimento de auditoria, de técnica de aferição dos estoques de combustíveis em postos revendedores.

A v. PGE exara parecer (fls. 539/556) no sentido de admitir a retrocessão do dispositivo atrás indicado.

No regresso, a 2ª JJF resolve abrir novo pedido de diligência (fl. 557), desta feita para o autuante juntar ao processo arquivo eletrônico dos demonstrativos fiscais, com reabertura de prazo de sessenta dias para o autuado se manifestar e em seguida oferecimento de novo informativo fiscal.

Providência tomada pelo autuante (fl. 561).

Intimado o sujeito passivo (fls. 563/564), este, em resposta (fls. 575/598):

Advogado do contribuinte peticiona (fl. 567) solicitando receber os próximos comunicados processuais via endereço eletrônico.

Preliminarmente, é a exigência nula porque os índices presumidos de perdas criados na Port. 445/98 não podem retroagir para alcançar fatos geradores antes praticados, por ser de direito material, inclusive citando precedente oriundo da 6ª JJF.

No mérito, garante que variação volumétrica para além dos limites tolerados ou erros de escrituração devidamente comprovados não constituem fato gerador de ICMS. É inadmissível a cobrança de imposto com base em presunção fixada em portaria, sem amparo em lei estadual.

Acusa o fisco de erro de metodologia, ao utilizar um parâmetro diário para verificação de estoque de produto sujeito a imposto de apuração mensal, trazendo a lume dispositivos da Port. 18/2017, aplicável a refinarias e distribuidoras, que podem fazer anualmente as suas revisões de estoque, de sorte que os postos revendedores acabam assumindo critérios de apuração mais rigorosos do que os usados por aqueles tipos de contribuinte, ferindo a isonomia. Suporta-se em comandos contidos no art. 39, § 2º, do RPAF-BA, que manda apurar o imposto por períodos mensais ou anuais. A apuração diária de estoques e a quantificação anual acaba por nublar o entendimento da ação fiscal e leva a cobrança para o campo da nulidade.

Alerta para as distorções em relação à apuração do custo médio unitário, tomado pelo fisco como anual, na base do art. 23-A, II, da Lei 7.014/96, mas que deveria ter sido diário, pois o levantamento adotou esta última periodicidade.

No mérito, define operação, circulação e mercadoria para dizer que expansão volumétrica de combustíveis e erros de escrituração não configuram fatos geradores de ICMS. Neste trilha, cita julgado do STJ (REsp 1884431), na direção de que variação de volume por mudança de temperatura é fenômeno físico que não implica em tributação.

Aponta os seguintes erros na apuração dos estoques de combustíveis: a) erros de medição física dos encerrantes das bombas, *vis a vis* com a medição na EFD através do sistema; b) diferença entre a data de emissão da nota fiscal pela distribuidora e a data de entrada da mercadoria no estoque: há casos em que um caminhão é abastecido e lacrado num dia, a nota fiscal é expedida, mas por questões geográficas e de logística o combustível só chega no posto no dia seguinte, gerando distorções; c) falta de sincronia e falhas nas trocas de informações eletrônicas entre a bomba, o concentrador, a automação, o lançamento e a transmissão das notas fiscais, no que resulta distorção no volume disponível, “em face do volume marcado fechamento físico da bomba (efetiva entrada do combustível, com o descarregamento), que gera ganhos que são fictícios” (sic.) nos dias objeto da autuação; d) desconsideração das diferenças de temperatura e das perdas equivalentes às sobras autuadas; e) erros sistemáticos de coleta dos encerrantes pelo concentrador, que se orienta pela última venda transmitida, de sorte que qualquer desvio como oscilação de energia, falha na internet, falha nos servidores de envio ou nos de recebimento dos

dados eletrônicos, capazes de alterarem a soma dos registros de volume de entrada e vendas; f) bloqueios na comunicação entre as bombas, o concentrador e a automação, distorcendo a soma dos registros de volume de vendas e entradas, pois se a apuração de perdas/ganhos é diária, os abastecimentos na data da transmissão, gerando ganhos inexistentes nos dias anteriores e faltas fictícias nos dias posteriores.

Acusa existirem claramente erros de escrituração na EFD 1300, invoca o art. 11 da Port. 445/98, e frisa que não houve omissão de entradas de combustíveis, como presumido, tudo com base em doutrina e jurisprudência, de sorte que deve ser observada a verdade material.

Aponta que, na maioria dos dias autuados, o estoque de fechamento de um dia diverge do estoque de abertura, conforme se retira da própria planilha de autuação (trechos colados na petição), para todo o tipo de combustível, erro repetido na mesma data, o que confirma ter ocorrido erro de sistema. Em função desta inconsistência, pede a realização de nova diligência, por Auditor estranho ao feito.

Apensados (fls. 599/641): comprovante de recebimento da intimação, declaração do erro por parte da gestão técnica do sistema, parecer jurídico, instrumentos de representação legal, dentre outros documentos.

Na réplica fiscal, o auditor autuante (fls. 664/667):

A respeito das escusas empresariais para os ganhos de milhares de litros de combustíveis, redargui que toda atividade humana está sujeita a erros, mas esses podem ser contidos dentro de margens aceitáveis. No caso da movimentação de combustíveis pelos postos revendedores, por questões comerciais, de saúde, de segurança, ambientais e fiscais, o seu controle é exaustivo, metuculoso, preciso e exato.

Diariamente, o posto revendedor, antes do início das suas operações, anota os valores dos contadores de cada bico de abastecimento e efetua as medições dos volumes armazenados em cada tanque; durante o dia, anota as entradas efetivas de combustíveis em cada tanque e as aferições realizadas em cada bico; e, ao fim do dia, anota novamente os valores dos contadores dos bicos e os volumes medidos em cada tanque - tudo devidamente registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e na Escrituração Fiscal Digital (EFD). Além disso, com base nessas informações, o posto deve calcular as saídas efetuadas em cada bico (pela subtração dos valores dos contadores no fim do dia daqueles anotados no início do dia, cujo resultado é, ainda, subtraído daquelas aferições registradas), o volume disponível para a comercialização em cada tanque (pela soma do estoque inicial medido com as entradas despejadas), o estoque final escritural em cada tanque (pela diminuição das saídas efetuadas pelos bicos do volume disponível para comercialização) e o valor do ajuste do estoque (pela diferença encontrada entre o estoque final medido e o estoque final escritural calculado). Se esse ajuste for superior a apenas 0,6% do volume disponível para comercialização, deve o varejista investigar o ocorrido e apresentar uma justificção por escrito no seu LMC. Portanto, o controle da movimentação de combustíveis realizado diariamente pelos varejistas de combustíveis é rigoroso, detalhado e preciso.

Como a auditoria aplicou o limite de 1,8387% estabelecido pelo Estado da Bahia, sendo esse mais de três vezes superior aos 0,6% imposto na Port. DNC 26/92, se houvessem sido obedecidos os controles instituídos por essa portaria, todos os alegados erros teriam sido detectados, investigados e corrigidos ainda no dia da sua ocorrência. Isso explica o fato de diversos ganhos utilizados no lançamento serem aproximadamente iguais às diferenças entre o estoque inicial medido e o estoque final do dia anterior, também medido.

Então, o que está apontado no registro 1300 da EFD é que houve saídas feitas após o encerramento das operações, sem qualquer documentação e sem passar pelos bicos de abastecimento. Essas saídas não documentadas geraram diferenças entre o estoque final desse dia e o estoque inicial do dia seguinte. Por isso, para ajustar os estoques, houve despejo de combustível nos tanques, novamente sem qualquer documentação fiscal, feito com volume aproximado ao retirado no dia imediatamente anterior, o que gerou o ganho registrado.

Se tais distorções tratassem de um simples erro de sistema, bastaria a impugnante apresentar os comprovantes das medições realizadas nos tanques para afastar a autuação. Entretanto, isso não foi feito.

Como suporte para esta alegação, foi apresentada uma declaração firmada pela empresa “Enfoc Automação Comercial Ltda.”, que “identificou a ocorrência de erro de registro de dados do estoque de todos os tipos de combustíveis pelo operador de sistema”. Note-se que não se trata de erro de registro pelo sistema, mas de erro de registro pelo operador do sistema. Então, devemos presumir que se chegou a essa conclusão pela comparação das medições documentadas com os valores efetivamente registrados pelo funcionário. Todavia, nenhuma dessas medições foi apresentada.

Nessa mesma declaração afirma-se que o erro foi “ocasionado pelo registro do descarregamento nos tanques”. Ocorre que isso jamais aconteceu, como se demonstrou na comparação das entradas registradas com as NF-es de aquisição de combustíveis feita em planilha anexada. Ressalte-se que tal fato foi reconhecido pela própria impugnante ao afirmar que “é cediço, as entradas constantes nos sistemas da Sefaz/BA são justamente as entradas no SPED”. É, portanto, fato incontroverso que não houve “descarregamento nos tanques e lançamento da nota fiscal no ‘Vol\_Entr’ em turnos diferentes, em que o ‘Fech\_Físico’ de um dia é maior que o ‘Estq\_Abert’ do dia seguinte, sendo a diferença lançada como sobra no ‘Val\_Aj\_Ganho’”.

Afirma-se também na declaração que houve “registro tardio das medições físicas dos encerrantes, período em que os registros repetem os ‘Val\_Aj-Ganhos’ de um dia em ‘Val\_Aj\_Perda’ do dia seguinte”. Entretanto, isso não é possível, haja vista as medições de um dia serem matematicamente independentes das dos outros. Por exemplo, na tabela abaixo, houve um erro no registro do FECH\_FISICO do dia “d” com o acréscimo indevido de 50 litros. Esse erro, sendo maior que o limite imposto pela ANP de 0,6% do VOL\_DISP, deveria chamar a atenção do posto. Na necessária justificativa, certamente o posto revendedor faria novamente a medição e encontraria o erro. Mas, se ele não procurasse investigar esse valor de ganho, como é obrigado a fazer, seguindo o procedimento correto e medindo o ESTQ\_ABERT na abertura do dia seguinte (“d+1”), seria registrado o valor correto de 800 litros, e, no final do dia “d+1”, com a leitura correta de 700 litros, não haveria perda ou ganho. Portanto, não há a propagação de erros de um dia para o outro.

DT FECH	ESTQ ABERT	VOL ENTR	VOL DISP	VOL SAIDAS	ESTQ ESCR	VAL AJ PERDA	VAL AJ GANHO	FECH FISICO
d-1	1000	0	1000	100	900			900
d	900	0	900	100	800		50	850 (800)
d+1	800	0	800	100	700			700

Tabela 1: Erro na medição no FECH\_FISICO do dia “d” (mais 50 litros) – não há qualquer repercussão no dia seguinte.

Por fim, não há qualquer indicação da qualificação técnica do signatário da declaração para averiguar e esclarecer os fatos de que trata, o que aniquila seu valor probante.

Em conclusão, para esclarecer a existência dos “‘ganhos diários’ de milhares de litros de combustíveis”, não foi apresentada uma única prova da existência de qualquer erro na escrituração fiscal examinada. Por outro lado, a confissão da impugnante de que, com “boa fé”, imaginava que o fisco somente poderia analisar mensalmente a sua movimentação de combustíveis e, por isso, desde que os ganhos e as perdas se cancelassem dentro do mês, eles seriam invisíveis à fiscalização, demonstra que a conduta da mesma foi refletida e deliberada, afastando de vez a hipótese de erro e demonstrando a existência de método construído para a realização de operações de entradas e saídas de combustíveis sem documentação e ocultas ao fisco, que, até a alteração da Port. 445/98 em 2019, utilizava procedimento que, de fato, tornava imperceptível esse tipo de estratégia.

A respeito da cogitação empresarial de incurrir fato gerador de ICMS, diga-se em primeiro lugar que há limites físicos para a expansão térmica dos volumes dos combustíveis.

De fato, os combustíveis estão sujeitos ao “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des. Ricardo Múcio Santana de A. Lima)

por serem “uma mercadoria volátil por natureza” (TJPB, AI 2000454-98.2013.815.0000), o que não configuraria fato gerador do ICMS (TJPB, Ag N.º 2007509-66.2014.815.0000, Quarta Câmara Especializada Cível, Rel. Des. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira).

O STJ (AREsp 1688666), esclarece com clareza o assunto: “A massa de combustível, que é o que importa na combustão, é a mesma, independentemente do respectivo volume, assim como o correspondente potencial energético (...) não existe circulação de mercadoria nova, pelo só fato da ‘expansão’ do volume, porque a massa é a mesma”

Ocorre que essa expansão necessariamente tem que se dar dentro dos limites físico-químicos dos combustíveis e esses são precisamente determinados: ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970. Por exemplo, é possível saber que se a densidade medida a uma temperatura de 20°C for de 0,7224 (vide tabela abaixo retirada da Resolução CNP 6/70), a densidade desse combustível a 35°C seria de 0,710. Ressalte-se que, como indicado acima na decisão do STJ, a massa permanece constante, já que a massa é igual ao volume multiplicado pela densidade (Massa = Densidade x Volume). Sendo assim, utilizando os valores da tabela abaixo:

$$M_0 = M_1 \therefore D_0 \times V_0 = D_1 \times V_1$$

$$M_0 = V_0 \times 0,7224 = 1000 \times 0,7224 = 722,4$$

$$M_1 = V_1 \times 0,710$$

$$M_0 = M_1 \therefore 722,4 = V_1 \times 0,710 \therefore V_1 = 722,4/0,710 = 1017,46 \text{ litros}$$

$$\Delta V = 17,46 \text{ litros} \quad \& \quad \Delta V / V_0 = 1,746\%$$

Portanto, com o aumento da temperatura de 20°C para 35°C um volume de 1000 litros passaria a ser de 1.017,46 litros – uma variação de 17,46 litros (ou 1,746%) para uma variação de 15°C na temperatura do combustível.

Note-se que, na Bahia, não ocorrem variações de temperatura tão grandes assim (15°C), de forma que mesmo essa variação volumétrica de 1,746% seria impossível neste estado.

Fica patente, assim, que há um limite físico para os ganhos volumétricos registrados pelos postos revendedores de combustíveis. E, se fosse registrado um ganho de 100 litros pelo posto revendedor, poderíamos afirmar categoricamente que houve omissão de entradas, pois, os 1000 litros iniciais não poderiam dilatar além do limite de 18,387 litros (1,8387%) impostos pela legislação.

TABELA I										
CONVERSÃO DE DENSIDADE PARA 20 GRAUS CELSIUS										
TEMPERATURA OBSERVADA (GRAUS CELSIUS)	DENSIDADE OBSERVADA									
	0.710	0.711	0.712	0.713	0.714	0.715	0.716	0.717	0.718	0.719
DENSIDADE CORRIGIDA PARA 20 GRAUS CELSIUS										
00.00	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.01	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.02	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.03	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.04	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.05	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.06	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.07	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.08	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.09	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.10	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.11	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.12	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.13	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.14	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.15	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.16	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.17	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.18	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.19	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.20	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.21	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.22	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.23	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.24	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.25	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.26	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.27	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.28	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.29	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000
00.30	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000	0000

Figura 1: Tabela de conversão de densidade dos derivados de petróleo - Resolução CNP 6/70.

Em segundo lugar, o limite de 1,8387% estabelecido pela Bahia para os ganhos registrados na EFD, citado no parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, foi deduzido a partir das propriedades físicas dos combustíveis (ABNT NBR 5992, ABNT NBR 7148 e Resolução CNP nº 6, de 25 de junho de 1970) e “calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP)” de forma conservadora, sendo mais que três vezes os 0,6% indicados na Port. DNC 26/92. Com isso, criou-se uma margem de segurança que afasta qualquer

possibilidade de o ganho registrado se tratar do “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura” (TJSE, AC 201900803746, Rel. Des, Ricardo Múcio Santana de A. Lima).

Logo, ao se aplicar a norma em questão, o valor determinado como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação baseada na causalidade física, a saber: (i) Premissa maior - associada a resultados conhecidos: Todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor. (ii) Premissa menor - Existe uma variação máxima de temperatura possível no território baiano constatada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico. (III) Dedução - Pode-se estabelecer com absoluta certeza um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado no território baiano.

Fica patente, então, que o valor tido como omissão de entrada não deriva de uma presunção, mas de uma ilação, pois, se todos os volumes de combustíveis se dilatam com o aumento da temperatura de acordo com as leis da física, com suas propriedades tabeladas e informadas na legislação do setor (premissa maior associada a resultados conhecidos), dada uma variação máxima de temperatura possível no território baiano levantada a partir das séries históricas de medição de temperatura feitas pelos órgãos de acompanhamento meteorológico (premissa menor), então, pode-se determinar com segurança absoluta um máximo valor possível para o ganho volumétrico anotado (dedução), tudo conforme esquema abaixo:

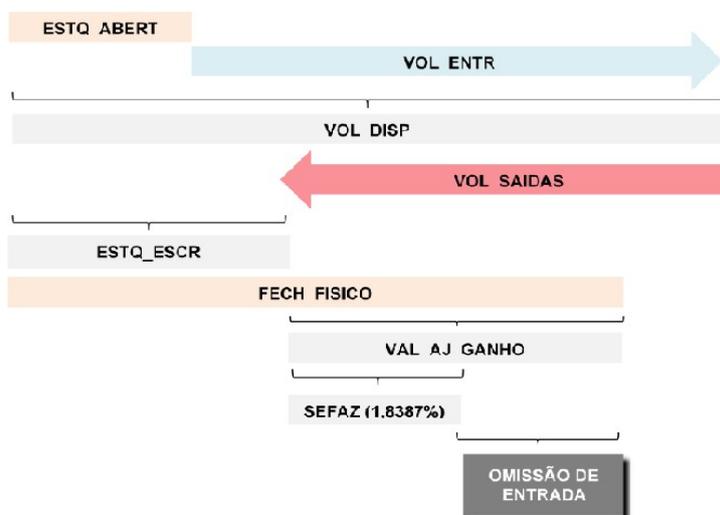


Figura 2: As omissões de entradas de acordo com Port. 445/98.

Cumpra observar que a aplicação da legislação de variação volumétrica faz parte do cotidiano do posto revendedor. Por exemplo, a figura abaixo foi retirada da “Cartilha do Posto Revendedor de Combustível (PRC)”, disponível no sítio na internet da ANP, e mostra o procedimento que deve ser realizado no próprio posto para correção das densidades para a temperatura padrão de 20°C e, por conseguinte, dos volumes. Dessa forma, o posto que não se conformar com o índice proposto pela Sefaz não terá dificuldade para contestá-lo.



Figura 3: A análise do combustível: massa específica a 20°C.

A respeito dos “fatos conhecidos” anotados pelo próprio contribuinte na sua escrita fiscal e a aplicação do parágrafo único ao art. 10 na Port. 445/98, reitera que os valores das omissões de entradas levantadas são calculados com base em “fatos conhecidos”, isto é, nos valores registrados pelo contribuinte na sua EFD. Assim, não há qualquer “juízo de probabilidade” na norma supracitada, isto é, não há “presunção jurídica”.

Note-se que não se aplica ao caso concreto um “processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável” - na lição de Alfredo Augusto Becker em sua “Teoria geral no direito tributário”. Isto é, sabe-se o valor dos ganhos porque foram registrados pelo próprio contribuinte na sua EFD e sabe-se que, além do limite de 1,8387%, não é fisicamente possível que os ganhos registrados se refiram aos volumes disponíveis para comercialização registrados na EFD e que o excedente, obrigatoriamente, deve se referir a entradas sem documentação fiscal.

Em suma, a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, com base nos valores conhecidos e registrados pelo contribuinte na sua EFD e seguindo as leis da física que não podem ser violadas, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante ser certo no mundo fenomênico: além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

A respeito da alegação empresarial de que pela norma ABNT NBR 13787:2013 – que estabelece o procedimento de controle de estoque e movimentação de combustíveis do sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), fornecendo subsídios para avaliação de variação de volumes” (disponível em <https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=306697>) -, os ganhos e perdas volumétricos dos combustíveis nos postos revendedores só podem ser considerados conjuntamente, ela é apenas uma dentre dezenas de normas produzidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que afetam as operações dos postos revendedores de combustíveis. Segundo a ABNT, as normas seguintes são necessárias para a aplicação da ABNT NBR 13787:2013: (i) ABNT NBR 15594-3:2008 – estabelece os procedimentos mínimos de uma manutenção segura e ambientalmente adequada para o posto revendedor de combustível veicular, bem como serve de referência para elaboração do plano de manutenção. A operação do posto revendedor de combustível veicular é tratada em outras partes desta Norma ou em outras normas específicas. (ii) ABNT NBR 13784:2019 – estabelece os métodos para detecção de vazamentos em sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC) e específica suas características e aplicações.

A ABNT não fiscaliza a obediência às suas normas. Esse papel, normalmente, é exercido pelo Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO). No caso dos sistemas de armazenamento subterrâneo de combustíveis (SASC), o INMETRO regulou o assunto com a Port. 259/08 dada “a importância de assegurar a estanqueidade do Sistema de Armazenamento Subterrâneo de Combustível em postos revendedores e de abastecimento de combustíveis líquidos”.

Estanqueidade, por sua vez, significa estanque, hermético, sem vazamento. Portanto, a ABNT NBR 13787:2013, em conjunto com outras normas, busca aferir se os tanques estão vazando ou não e não se aplica ao controle da movimentação de combustíveis como a impugnante pretende.

Note-se que, dada a intrínseca imprecisão das medições, os ensaios metrológicos devem ser repetidos diversas vezes para que se faça uma média. Essa média corresponde ao erro sistemático, que não pode ser eliminado, mas que pode ser reduzido. Também, com a média, os erros aleatórios (parcelas imprevisíveis dos erros) tendem a se cancelarem matematicamente. É por esse motivo que a norma ABNT NBR 13787:2013 não pode e nem deve fazer unicamente uma análise diária dos estoques, são necessárias diversas medições para se chegar a uma conclusão metrológica válida.

Agora, segundo o item 5.4, “Variações de estoque”, da norma ABNT NBR 13787:2013, “devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘variações acumuladas’, de cada

tanque/compartimento ou sistema”. Os ganhos (sobras) e as perdas são chamadas de  $\Delta E$  (variação diária de estoque) e são calculados da mesma forma que na Portaria DNC 26/92. Contudo, o cálculo do “percentual de variação acumulada de estoque” ( $\Delta ME$ ) é feito com a venda acumulada no período do ensaio e não com o volume disponível para comercialização no dia, como determina a Port. DNC 26/92. O item 6 da ABNT NBR 13787:2013 dita que:

Variações mensais acumuladas de estoque maiores que 0,6% devem ser investigadas. Caso não seja identificada a causa da inconsistência, proceder como a seguir: (i) revisar o preenchimento correto do formulário (documento de registro diário); (ii) verificar imperfeições na régua; (iii) verificar a necessidade de calibração do medidor automático do tanque (ATG); (iv) verificar a necessidade de construção de uma nova tabela volumétrica do tanque; (v) verificar a necessidade de manutenção da unidade abastecedora; (vi) realizar o ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784.

Variações acumuladas em três dias consecutivos maiores de 0,3% indicam tendência de vazamentos acima da evaporação, cujas causas devem ser investigadas, e os seguintes procedimentos devem ser observados: (i) conferir as informações de recebimento e venda de produto; (ii) verificar se houve derrame de produto no abastecimento ou descarga; (iii) verificar se há produto nas câmaras de contenção.

Caso não seja identificado algum erro de preenchimento e vazamento aparente, os seguintes procedimentos devem ser realizados: (i) paralisação das unidades abastecedoras interligadas ao tanque/compartimento; (ii) realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT 13784.

Então, não tem razão a impugnante ao sugerir que a forma correta de se fazer o levantamento de estoques é mensal. As situações podem ser semelhantes, mas buscam consequências distintas: a metrologia busca garantir a precisão das medições feitas na operação do sistema de abastecimento do posto revendedor; já a fiscalização toma como pressuposto o trabalho metrológico prévio para utilizar os volumes medidos na apuração de eventuais valores de impostos devidos.

A ABNT NBR 13787:2013 examina vários dias para fazer uma média porque é uma norma metrológica e essa é a forma de se aferir um eventual erro sistemático. Do ponto de vista metrológico realmente “devem ser feitas análises contínuas das ‘variações diárias’ e ‘acumuladas no mês’, de cada tanque ou sistema”, mas essa deve ser a metodologia de trabalho do Instituto Baiano de Metrologia e Qualidade (IBAMETRO) e não da Sefaz.

Por último, ressalte-se que, conforme o exposto acima, as condições impostas pelo INMETRO são bastante rigorosas, exigindo que a cada dia se verifique o percentual de variação acumulada de estoque dos três dias anteriores, que esse seja inferior a 0,3%, e, se não o for, que se reexamine os dados, e, em última análise, que haja a “realização de ensaio de estanqueidade, conforme a ABNT NBR 13784”. Por isso, ao contrário do que a impugnante pretendeu, fica ainda mais clara a correção do procedimento de fiscalização, dado que, estando o sistema de armazenamento subterrâneo de combustíveis da impugnante em perfeitas condições, como de fato está, a qualidade das medições da movimentação dos volumes empregadas nos cálculos dos valores devidos é bem garantida pelas normas metrológicas.

A respeito da necessidade de o fisco efetuar as verificações de movimentações diárias dos estoques de combustíveis de posse dos postos revendedores, ressalta ser um ponto técnico importante na realização de um levantamento quantitativo de mercadorias o detalhe de que o intervalo entre o levantamento do estoque inicial e do estoque final não deve ser superior ao período de rotação dos estoques pela empresa. Se assim não for, nesse intervalo, mercadorias podem ser adquiridas sem notas e totalmente vendidas sem notas sem que se possa identificar essas operações com o levantamento quantitativo.

No caso dos postos revendedores de combustíveis (PRC), o estoque de combustíveis é renovado em períodos curtos de poucos dias e, sendo assim, os levantamentos feitos no início e no final do exercício acabam por serem ineficazes no controle dos estoques do contribuinte auditado. Por isso, seu controle da movimentação dos combustíveis deve ser feito diariamente e anotados no

Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para a ANP e nos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD para o fisco.

Dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentando o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98 que passa a utilizar as informações do registro 1300 da EFD e dar real efetividade aos levantamentos quantitativos de estoques de combustíveis realizados nos postos revendedores. Cola no informativo o seguinte gráfico:



Figura 4: Se a empresa movimentar os estoques sem documentação entre os pontos indicados pelas setas, nenhuma infração será detectada com o levantamento quantitativos de estoques.

Frise-se que, até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a Sefaz restringia os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoque realizados pela fiscalização àqueles que chama de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ou em exercício em aberto, sempre utilizando os inventários registrados no Livro Registro de Inventário (LRI).

Com o parágrafo único ao art. 10 da Port. 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desses, são realizados inventários de cada combustível no início e ao final de cada dia de operação. À vista disso, com a nova redação da Port. 445/98, esses inventários diários podem ser levados em consideração, uma vez que, no caso dos postos revendedores, não há mais a restrição de que os levantamentos de estoques apenas levem em consideração os valores anualmente anotados no LRI, como a redação anterior Port. 445/98 impunha.

Ratifica o caráter procedimental da alteração da referida portaria e a possibilidade de ela retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição.

Logo, inexistente criação de fato geradores, mas apontamento de novas técnicas de fiscalização que tornam possível identificar e cobrar fatos geradores ocorridos e documentados na própria escrituração fiscal da impugnante.

Igualmente é incorreto afirmar que o novo procedimento de fiscalização “não é baseado na plenitude do ‘Registro 1300, mas tão somente em um dos seus ‘Campos’ (Campo 10)”. Esclareça-se que o livro de movimentação de combustível (LMC e registros 1300, 1310, 1320, 1350, 1360 e 1370 da escrituração fiscal digital - EFD) é preenchido pelo próprio posto revendedor e envolve inúmeras medições e anotações. É o posto revendedor que, para cada bico de abastecimento, anota o valor da leitura final do seu contador, no fechamento do bico, o valor da leitura inicial do seu contador, na abertura do bico e as suas eventuais aferições, subtraindo do primeiro valor os outros dois para determinar o valor das saídas pelo bico de abastecimento. É o posto revendedor que, para cada tanque, mede o estoque no início do dia, anota o volume recebido no dia e mede o estoque no final do dia. É o posto revendedor, então, que subtraindo o estoque final do estoque inicial somado às entradas e subtraído das saídas anota a diferença como ganho, quando positiva,

ou como perda, quando negativa. É o posto que consolida essas entradas e saídas por combustível, bico por bico e tanque por tanque, encontrando os ganhos e perdas anotados no registro 1300 da EFD. E todo esse trabalho é repetido a cada dia, garantindo que haja total independência dos levantamentos, sem que se tenha que levar em consideração qualquer valor medido ou calculado de dias anteriores ou seguintes. Esse trabalho complexo é feito pelo próprio contribuinte e totalmente baseado em valores medidos por ele.

A respeito da apuração diária da ocorrência dos fatos geradores, traz a lume o disposto no art. 116, I, do CTN, para dizer que os fatos geradores do ICMS ocorrem cada vez que a hipótese de incidência do imposto ocorre no mundo real, não havendo qualquer limitação temporal para a sua ocorrência e determinação. Com o parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, passou-se a ser possível identificar omissões de entradas ocorridas a cada dia de movimentação dos combustíveis.

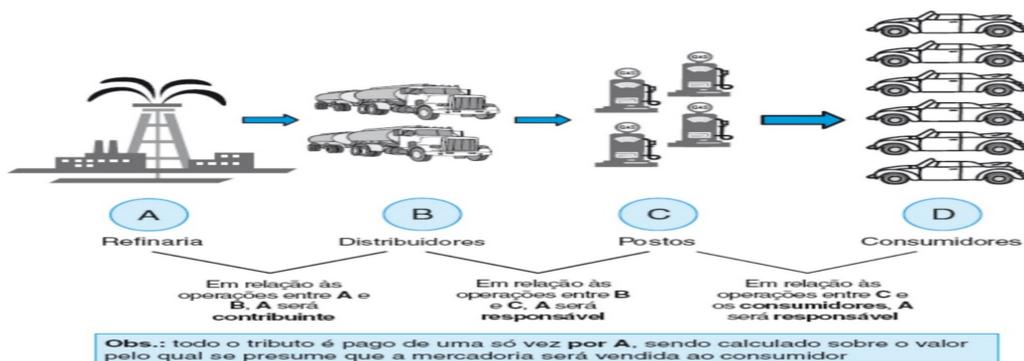
A respeito da concessão de prazo para a regularização da EFD, lembra que o art. 247, § 4º, do RICMS/12, hoje revogado, mas que teve efeito de 27/11/15 a 31/10/19, ditava que o contribuinte teria “o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências”.

Define como inconsistência uma falta de coerência, uma contradição, uma imprecisão.

No caso da fiscalização efetuada, examinando os arquivos mensais de EFD apresentados, constatou-se que não houve qualquer inconsistência nos mesmos. Muito pelo contrário, o registro da movimentação de combustíveis do posto revendedor se encaixa perfeitamente com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas).

Ademais, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320) e essa também foi conferida na revisão fiscal sem que tenha sido encontrado qualquer inconsistência.

A respeito da cobrança do imposto por solidariedade, pondera que, segundo o art. 10 da Port. 445/98, quando se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento “do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal” (art. 10, I, “a”, da Port.445/98) e “do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido” (art. 10, I, “b”, da Port. 445/98). Por conseguinte, no caso do imposto devido na condição de responsável solidário o seu fundamento não é a “presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto”, mas a transferência da responsabilidade tributária feita pela Lei 7.014/96, art. 6º, IV. Traz uma figura representativa das atribuições de responsabilidades tributárias no setor de combustíveis, a saber:



A respeito de terem ocorrido erros no registro da movimentação de combustíveis na EFD, de erros

escriturais fazerem prova contra o empresário, a validade jurídica da EFD acaba reiterando os argumentos fiscais manejados em informativos anteriores.

Como resposta (fls. 670/675), a defendente:

Delata que a fiscalização não se manifestou sobre as distorções identificadas na escrituração fiscal que deram azo às diferenças de estoques, ao tempo em que solicita diligência de correção das quantidades por parte de auditor estranho ao feito.

Repete, portanto, terem ocorrido erros evidentes no próprio registro 1300/EFD, os quais constituem a prova de que a variação volumétrica do combustível não decorre de entradas não registradas.

Reafirma que as diferenças de estoque decorreram das quantidades registradas no estoque final de um dia com o estoque de abertura do dia seguinte que, necessariamente deveriam ser as mesmas.

Assinala que os ganhos detectados pelo fisco num dia deveriam ser compensados com as perdas identificadas em outros dias, conforme exemplos esquemáticos colados à fl. 673.

Logo, do cruzamento de dados da planilha do auditor, é possível perceber que os erros se repetem em todos os produtos analisados - Gasolina Comum, Gasolina Aditivada, Etanol e Diesel S10 - e nas mesmas datas, o que reforça a ocorrência de erro de sistema, conforme atesta a gestão técnica responsável pela automação do sistema de registro e transmissão das movimentações, nos termos da declaração juntada aos autos.

A declaração emitida pela empresa gestora técnica do sistema comprova a divergência entre o “Fech\_Físico” e “Estq\_Abertura” no período autuado, sendo tal diferença, decorrente do erro de registro, lançada como sobra no “Val\_Aj\_Ganho”.

Da simples leitura das informações escrituradas no Registro 1300/EFD, único documento analisado pelo auditor na fiscalização, é evidente o erro de registro no sistema, uma vez que o estoque de fechamento e abertura do dia autuado (d) e do dia imediatamente anterior/posterior são divergentes, o que reforça que os valores lançados no “Val\_Aj\_Ganho” pelo fiscal são fictícios, já que não é sequer razoável supor uma venda de 13.028 (treze mil e vinte e oito) ou 12.474 (doze mil quatrocentos e setenta e quatro) litros na madrugada de um dia para o outro, entre o fechamento de um dia e abertura de outro, conforme mostrado na tabela colada à manifestação empresarial.

Mídia anexada (fl. 691).

Na resposta estatal (fl. 694, frente e verso), a auditoria: 1) menciona que em 8193 lançamentos, apenas 98 têm seu valor inferior o estoque final medido no dia anterior, cogitando que um erro de sistema afetaria um número muito maior de escriturações; 2) inexistente prova de ter havido intervenção técnica para corrigir o problema tecnológico alegado; a EFD prova que 2.1) houve a saída de produtos após a medição do estoque de encerramento; 2.2) no dia seguinte o sistema mediu o estoque inicial e atestou esta diferença; 2.3) neste dia, houve ingresso de produtos nos tanques sem documentação, gerando ganho superior aos índices presumidos de expansão fixados na legislação de regência; 2.4) em havendo qualquer erro, tal fato deveria ser corrigido no instante em que o primeiro ganho acima do limite fosse identificado e isto não ocorreu.

Em despacho fundamentado da relatoria anterior (fls. 699/700), o PAF retornou à Coordenação Administrativa, em face da conexão com o AI Nº - 269.138.0010/20-0, para fins de redistribuição, haja vista existir conexão de matéria.

Então o processo acabou sendo redistribuído para esta relatoria.

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.

Em sua sustentação oral, o i. advogado da empresa, Dr. Bernardo Sanjuan, levanta questão de ordem no sentido de que o julgamento desta autuação fosse suspenso com a finalidade de ser

efetuado em conjunto com outro PAF (A. I. N° - 269.138.0009/20-2), pois ambos derivam da mesma constatação de terem ocorrido ganhos para além dos limites tolerados de variação volumétrica.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

Na oportunidade da sustentação oral, postulou-se julgamento conjugado deste processo com o valor cobrado no AI 269.138.0009/20-2, pois ambos se referem à mesma constatação fática, isto é, ganhos de combustíveis sem a devida cobertura documental e escritural. Efetivamente, não obstante a conexão existente entre um e outro PAF, não há necessidade de julgamento em conjunto, bastando que a instrução e apreciação primeira seja feita pelo mesmo relator. E isto já aconteceu, visto que o outro processo em comento já tinha sido redistribuído para esta relatoria, a qual já providenciará a sua inclusão na pauta. Se o suporte fático-jurídico é o mesmo e o relator é o mesmo, os fundamentos de decidir o mérito serão os mesmos. O objetivo da conexão processual é evitar que as apreciações sejam contrastantes, o que poderia comprometer a marcha de ambos os processos. **Pleito rejeitado, por maioria.**

Inicialmente, cumpre salientar que o presente processo (ICMS cobrado por antecipação tributária, pela via da responsabilidade direta e própria do autuado) guarda coligação com outro PAF, de n° 269.138.0010/20-0 (ICMS cobrado pela via da responsabilidade solidária), já apreciado por esta Junta, porquanto ambos envolvem repercussões decorrentes do mesmo fato jurídico-contábil: a constatação de ter havido em determinados dias ganhos de combustíveis sem a devida cobertura documental, acima dos limites tolerados para acomodar variações volumétricas de combustíveis em razão de oscilações de temperatura. Naquela oportunidade de julgamento, foi dito que a conexão já tinha sido atendida porquanto ambos os processos estavam aos cuidados da mesma relatoria e mesmo colegiado, com análise instrutória abaixo de idênticos critérios, de sorte que os fundamentos de decidir seriam os mesmos, não obstante o julgamento acontecer em momentos diferentes – embora muito próximos: o primeiro julgamento se deu em 26.01.2024; o presente ocorre em 23.02.2024. Reitera-se, portanto, os fundamentos ali expendidos, contrários ao pedido empresarial daquele julgamento ser suspenso em face da conexão.

Além deste incidente, um pleito de ordem procedimental processual é agitado pelo contribuinte, vale dizer, remessa das próximas comunicações 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, **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, feitos 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 3956/81, 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 procedimental, 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 procedimental, não precisa estar na lei em sentido estrito, segundo pensa a d. PGE.

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.

Soa 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.

Também não há que se falar em confisco, nulidade da cobrança e realização de novo procedimento fiscal porque houve cobrança múltipla de multas. A infração 01 não se confunde com as demais infrações autuadas. A primeira decorre de verificações extraídas dos próprios controles de estoques transmitidos pelo contribuinte, o que trouxe a constatação de haver ganhos de combustíveis sem a cobertura de documentos fiscais, acima dos limites de variação volumétrica permitidos pela legislação de regência. As outras, ao contrário, pressupõem a existência de notas fiscais, com ingressos físicos de produtos, porém sem registro oficial na EFD, suscitando a exigência de penalidade pecuniária. Não se confundem, portanto.

**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.

Quanto ao mérito, todas as apreciações feitas anteriormente a título de exame das preliminares cabem também neste espaço. Vale repeti-las novamente.

Em acréscimo, o sujeito passivo, em nome da verdade material, sustenta que os dados registrados na EFD estão inconsistentes. Entretanto, 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.

Outra alegação a ser apreciada é a de que a impugnante deveria ter sido intimada para corrigir as eventuais inconsistências na EFD. Acontece que os dados da EFD estão acordes com as informações dos documentos fiscais de entradas, e as saídas são exatamente as indicadas nos registros 1310 (movimentação diária de combustíveis por tanque) e 1320 (volume de vendas). Efetivamente, os ganhos e perdas (omissões de entradas e de saídas) anotados no registro 1300 são calculados pelo contribuinte pela simples subtração do estoque final (medido pelo posto) com o estoque escritural (estoque inicial, medido pelo posto, somado às entradas com notas fiscais, conferidas com os valores dos registros C100 e C170 da EFD na fiscalização, e subtraído das vendas realizadas pelos bicos das bombas de combustíveis, anotadas no registro 1320). **A impugnante não demonstrou cabalmente ter ocorrido algo de anormal nesta metodologia, o que significa dizer inexistir inconsistências na EFD. Daí a desnecessidade de intimação pelo fisco.**

**Se algo dissonante aconteceu no transporte dos estoques finais de um determinado dia para o estoque inicial do dia subsequente, isto deveria estar sobejamente comprovado. Relembre-se que no final de um dia faz-se a medição física dos estoques de combustíveis, após encerradas as vendas. Antes do posto voltar a funcionar no dia seguinte, procede-se ao mesmo controle físico dos estoques, até porque é fundamental que tal controle seja exercido, para evitar desvios ilícitos por parte de terceiros. Se no dia imediatamente depois, após a medição física, o estoque inicial está diferente do estoque final do dia anterior, para além dos limites de evaporação admitidos, tal dissintonia faz autorizar a presunção de que houve circulação física de combustível sem a devida cobertura escritural. Presunção relativa que não foi desfeita pelo contribuinte.**

Também a impugnante acusa o fisco de ter errado ao usar como referência os estoques diários quando, segundo a Port. 18/2017 da Sefaz, o critério é pela apuração mensal de estoques pelas distribuidoras e refinarias, método de contagem confirmado pela Resol. 41/2013 da ANP e pela Norma Técnica NBR 13787/2013, da ABNT.

Dentro da legislação federal de atribuições diferentes das tributárias, mas que aqui se exhibe para fins tão-somente de fundamentação, a Port. DNC 26/92 já previa para os postos revendedores de combustíveis (PR) controle diário dos estoques, conforme enunciam alguns dos seus dispositivos, abaixo reproduzidos:

*“CONSIDERANDO a necessidade de proteção do consumidor contra a adulteração de combustíveis;*

*CONSIDERANDO a necessidade de controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo e de álcool etílico carburante comercializados pelos postos revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população;*

*CONSIDERANDO a necessidade de **facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS e do IVVC** pelas Fazendas Estaduais e Municipais, respectivamente;*

*CONSIDERANDO a necessidade de coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis, resolve:*

*Art. 1º Fica instituído o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa."*

**Independente da previsão federal, para os postos revendedores e em relação ao ICMS de competência dos Estados, a quem compete legislar sobre o imposto, a norma específica a ser aplicada na Bahia é a contida no art. 10, parágrafo único da Port. 445/98, de transcrição necessária, com grifos da relatoria:**

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

...

*Parágrafo único. 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).*

**Outro raciocínio já é adotado em face da estipulação do custo médio unitário, tomado pelo fisco. Aqui, a norma a ser seguida é aquela disposta no art. 23-A, II, 'a', da Lei 7.014/96, abaixo reproduzida, posto que o critério para valoração em moeda deve ser o relacionado ao último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. Veja-se que a valoração em reais da base de cálculo da receita presumivelmente omitida nada tem a ver com a periodicidade da apuração quantitativa dos estoques:**

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

...

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

*a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*

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.

De sua vez, desprovido de fundamento lógico-procedimental a alegação empresarial dos ganhos percebidos em determinado dia serem compensados 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 deste PAF.

Não é possível para a defendente em nome da isonomia invocar em seu favor os preceitos da Port. 18/2017, aplicável a refinarias e distribuidoras. A autuada é posto revendedor de combustíveis, de sorte que referida norma a ele não se presta. A isonomia literal cá não tem cabimento porque os agentes econômicos alcançados pela citada portaria atuam em áreas diferentes. O que se fez na cobrança foi tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam, lado outro do princípio da igualdade tributária.

Ademais, nada impede que a aferição de estoques seja diária e a quantificação de valores seja anual. Uma situação não se confunde com a outra. Identifica-se as quantidades desacobertas dos produtos e, totalizadas no ano, calcula-se o valor do ICMS devido.

Por outro lado, 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.

Se o saldo de estoque final de um dia não corresponde ao saldo inicial de estoque no dia imediatamente ulterior, este último maior do que aquele, a constatação foi ter ocorrido um ganho em volume superior ao limite de variação estabelecido na legislação de regência, de modo que a omissão de receita fica caracterizada, salvo, nunca será demasia repetir, demonstração cabal em contrário.

A autuada não apontou a existência de notas fiscais de entrada que não tivessem sido consideradas nos levantamentos fiscais, de modo a interferir na quantidade de ganhos detectada pela auditoria.

Os lançamentos no Razão não possuem força para desfazer a exigência porque a cobrança parte exatamente da constatação de ganhos de combustíveis não contabilizados. E, evidentemente, isto não poderia estar em livro contábil.

Já as páginas do LMC devem refletir a movimentação oficializada na escrita fiscal digital (EFD), transmitida para a base de dados fazendária, lá armazenada e consultada pela auditoria quando a empresa se submeteu à ação fiscal. O impugnante não pontuou – por dever processual – se havia divergências entre uma e outra, aliás o que não deveria acontecer, porque um deverá ser reflexo da outra.

Por outro lado, o precedente do STJ citado pela empresa só faz reforçar 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 foi a quantidade que **excedeu**, 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.

Do exposto, caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JFJ Nº 0188-02/21-VD, JFJ Nº 0255-03/20-VD, JFJ Nº 0080-02/21-VD, JFJ Nº 0011-01/21-VD, CJF Nº 0058-11/21-VD e CJF Nº 0107-11/21-VD, todos de 2021. E só para dizer que o entendimento não mudou neste CONSEF, cite-se o Ac. CJF Nº 0089-12/23-VD, publicado em 2023.

As infrações 02, 03 e 04 serão julgadas em conjunto, posto tratem da mesma ilicitude de natureza acessória: a falta de registros fiscais no controle oficial de entradas de mercadorias na escrita digital; a diferença de estarem classificadas em três irregularidades codificadas diferentemente defluiu de uma se referir a mercadorias tributáveis, outra a mercadorias não tributáveis e a última aludir a mercadoria e/ou serviço em geral. Tal discriminação não prejudica o entendimento da irregularidade e da proposição da penalidade pecuniária.

Tiveram o seguinte enquadramento:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Note-se que a conduta ilícita decorre da falta de registro na escrita **fiscal**. Em se tratando de pena, há que se fazer o exercício jurídico da tipificação legal. O livro razão é registro contábil e como tal não supre a falta acessória cometida.

Por outro lado, não ficou demonstrado pelo contribuinte que notas fiscais de entradas não físicas de mercadorias foram computadas nas irregularidades. O fisco afirmou que tais casos não fizeram parte da autuação e a impugnante não fez contrapontos documentais específicos, exibindo notas fiscais que se enquadrassem na tese defensiva.

As hipóteses previstas no art. 42, XV, 'd', da Lei 7.014/96, não se coadunam com a conduta constatada, posto atinarem para a falta ou atraso da escrituração do livro fiscal como um todo, não de documento(s) fiscal(is) em particular.

### **Irregularidades igualmente procedentes.**

Subsidiariamente, a título de penalidade, a impugnante pede a aplicação de advertência, no lugar da multa. Não há a previsão de sanção de advertência na legislação tributária do Estado da Bahia. As penas são de cunho pecuniário, seja pelo descumprimento de obrigação principal, seja pelo descumprimento de obrigação acessória. **Pleito rejeitado.**

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 inconstitucionalidade 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.

Todavia, quanto à estipulação da multa de 100% proposta para a infração 01, 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 Nº 0233-12/23-VD.

### **Reduz-se, portanto, a multa proposta na infração 01 para 60%.**

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, apenas em relação à diminuição da multa atrás referida.**

### **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 **269138.0009/20-2**, lavrado contra a **JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 25.604,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, "d" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 1.353,62**, previstas no inc. IX do dispositivo acima citado, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR