

A. I. N° - 269138.0013/23-4  
AUTUADO - NOVO RIO COM. DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETROLEO LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.04.2024

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0051-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. OMISSÕES DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORT. 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. Dentro da dialética processual de apreciação dos argumentos da empresa e contra-argumentos do fisco, não se desincumbiu a primeira de desmontar a postulação estatal, segundo a técnica de aferição dos estoques diários desenvolvida, inclusive porque o contribuinte contou com tempo suficiente no processo para comprovar eventuais inconsistências detectadas no procedimento fiscal. Irregularidade procedente. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Assenta-se o presente relatório nas premissas do inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, isto é, contempla os fatos relevantes que interessam ao desate da questão e sumula os principais pronunciamentos dos atores processuais.

No valor histórico de **R\$ 382.699,45**, o Auto de Infração em tela, lavrado em 22.5.2023, tem as seguintes descrições:

**Infração 01 – Código 004.007.001** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), lançada no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), registro 1300 da EFD.

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

Fatos geradores separados por tipo de combustível, apontados no lançamento de ofício, mês mais distante, janeiro de 2018, mês mais recente, dezembro de 2022.

Cifra de R\$ 347.395,00.

**Infração 02 - Código 004.007.002** - 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 separados por tipo de combustível, apontados no lançamento de ofício, mês mais distante, janeiro de 2018, mês mais recente, setembro de 2022.

Cifra de R\$ 36.304,45.

Juntados, entre outros documentos (fls. 05/48, frente e verso): termo de início de fiscalização; demonstrativos analíticos e sintéticos das irregularidades; CD contendo o auto de infração com as planilhas explicativas dos valores devidos, inclusive com memórias de cálculo.

Em sua impugnação (fls. 51/96), o autuado, tendo em mente a atividade administrativa sujeita ao princípio da reserva legal:

**Defesas procedimentais processuais:**

Envio dos próximos comunicados processuais para o endereço do advogado constituído nos autos, direcionado para o endereço indicado no rodapé da petição, em nome da celeridade, sob pena de nulidade.

**Defesas prejudiciais de análise de mérito:**

Invoca a aplicação dos efeitos decadenciais, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, atingindo os fatos geradores de janeiro a maio de 2018, conforme decisões administrativas deste Conselho e decisões judiciais, ementas reproduzidas na peça processual. Traz a lume posicionamento da PGE em Incidente de Uniformização.

**Defesas de mérito:**

Não cometimento de qualquer ilícito fiscal, em face dos lançamentos contidos no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

O fisco não demonstra o ingresso de mercadorias sem documentação fiscal, “tendo como base apenas os registros de ganhos” (sic.), o que torna a cobrança insegura e, portanto, eivada de nulidade. Traz como exemplos o mês de dezembro de 2018, em relação ao etanol, no qual alega que, com base no LMC, as entradas totais somaram 33.225.376 litros, ao passo que as saídas montaram em 28.273.813 litros, de modo que não houve omissões de entradas. E, no mesmo mês, aponta situações similares – as quais não tiveram omissões de entradas - para óleo diesel BS 10, gasolina comum e aditivada. Faz o mesmo raciocínio para os mesmos produtos (além do óleo diesel B S500) no mês de janeiro de 2019, novembro de 2021 (só etanol), junho e dezembro de 2022. Cita precedentes administrativos e de outros Estados.

Sustenta a inocorrência do fato gerador do ICMS, constatada apenas em virtude da dilatação volumétrica, de acordo com entendimento dos Tribunais de Justiça (TJs) da Bahia, Pernambuco, Paraná e do próprio STJ, decisões reproduzidas.

Pede, por fim, a nulidade ou a improcedência da cobrança.

Anexados documentos, inclusive de representação legal, nomeadamente as páginas do LMC e listagem das compras do período (fls. 97/600).

Em suas informações fiscais (fls. 603/606), o autuante, no que interessa ao deslinde da questão:

Alerta logo que a autuação não envolve os índices de tolerância previstos para as dilatações térmicas, mas os ganhos de quantidade que suplantaram tais limites, conforme aliás, já fora percebido pelo STJ (AREsp 1688666). Lembra inclusive que tais limites para o legislador baiano são mais do que três vezes maiores (1,8387%) do que os limites admitidos pela ANP (ao redor de 0,6%). Cita passagem do livro *O Signo dos Quatro*, na qual o detetive *Sherlock Holmes* diz ao *Dr. Watson* que “quando você tiver eliminado o impossível, seja lá o que tenha restado, por mais improvável que seja, deve ser a verdade” (sic.). Assim, conclui que, não demonstrada a existência de erro nos valores escriturados e afastada a probabilidade impossível dos combustíveis terem dilatado mais do que 1,8387%, a verdade é revelada: houve despejo de combustível no tanque sem o registro da sua entrada, o que corresponde às medições feitas pelo próprio posto.

Prossegue no fio de raciocínio aduzindo que as entradas desacobertadas de documentos fiscais deslocam a aplicação da decadência para os critérios previstos no art. 173, I, do CTN, o qual fixa o termo *a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte “à data da ocorrência dos fatos” (sic.).

Depois de lembrar da peculiaridade da rápida rotação dos estoques em posto revendedor de combustíveis, pondera que a contagem das quantidades é feita diariamente, de sorte que neste ritmo devem ser identificados eventuais ganhos sem nota fiscal, em procedimento previsto no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, a partir dos registros 1300 da EFD, aliás como predominantemente se posiciona o CONSEF.

Pugna, enfim, pela manutenção da cobrança.

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, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

## VOTO

O Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

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

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

Indefere-se qualquer pedido explícito ou implícito de diligência e/ou perícia, posto restarem presentes, nos autos, os elementos instrutórios suficientes para o desate da questão.

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, sob pena de nulidade.

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

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

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.

Este rito encontra lastro nos arts. 108 e 109 do RPAF-BA. **Pedido empresarial de nulidade recusado.**

Como prejudicial parcial de mérito, o defendente reivindica a aplicação da decadência no intuito de soterrar os fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2018, à luz do art. 150, § 4º, do CTN, eis que só tomou ciência da autuação em 24.5.2023.

**Improcede a postulação.** Como menciona o próprio parecer exarado no Incidente de Uniformização referido na defesa, quando há situações em que se identifica evasão tributária em função da não expedição de documentos fiscais, há que se mirar no disposto no art. 173, I, do *Codex dos Tributos*, cujo *dies a quo* conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele

em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de modo que, para os fatos geradores ocorridos em janeiro de 2018, data mais longínqua alcançada pelo fisco, o prazo decadencial só disparou a partir de 01.01.2019, com termo *ad quem* em 31.12.2023. Logo, como o contribuinte ficou ciente da postulação estatal em 24.5.2023, não há que se falar em decadência.

No mérito, a contestação vai na linha de que não houve os supostos ganhos que redundaram em omissões de entrada, como imaginou o autuante. E neste trilho, com base nas páginas do LMC, apresentou alguns exemplos em que as saídas foram superiores às entradas.

Acontece que a auditoria examinou os dados constantes na EFD (registros 1300, 1310 e 1320) para identificar as omissões de entrada. Não é razoável que haja divergência entre esta 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.*

Por outro lado, 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**.

A detecção dos ganhos foi levantada dia a dia. Mas nada impede que a quantificação dos valores de imposto devido se dê mensalmente, até porque a apuração do ICMS ocorre nesta periodicidade. Inexiste contradição no fato das quantidades entradas omitidas surgirem a cada medição diária de estoque e a valoração monetária do imposto se dê a cada mês, até para operacionalizar corretamente o cálculo dos demais acréscimos previstos em lei.

O precedente do STJ citado pela auditoria reforça a tese estatal. É que nele está dito que não se pode cobrar tributo dentro dos limites de tolerância de variação volumétrica fixados pela Agência Nacional de Petróleo (ANP). Naquele caso não há aquisição de mercadorias sem lastro documental, mas mera dilatação de volume do estoque já existente em face de oscilações de temperatura. O que se cobra neste PAF é diferente. O que se cobra neste PAF é a quantidade que **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.

Também não prospera a pretensão de nulidade porque a auditoria escorou-se em meras presunções e precisava comprovar o suposto ilícito tributário praticado. Em verdade, as provas foram produzidas pela própria defendante. Ao apontar quantidades de entradas e saídas de combustíveis na sua EFD, cotejados com os seus saldos de estoque inicial e final, o sujeito passivo acusou entradas de produtos sem lastro documental. A presunção navega em outra circunstância, qual seja, a de que, ao omitir entradas, fato provado, as mercadorias compradas vieram de recursos advindos de vendas não contabilizadas, de sorte que, por um lado, a responsabilidade é solidária do autuado e, por outro, o é por antecipação tributária. Tal presunção é *juris tantum*, mas o defendante não se desincumbiu de mostrar contrapontos probatórios elidentes. Não houve necessidade do autuante solicitar exibição de documentos porque todos os elementos que suportaram a autuação já se encontravam disponíveis na base de dados fazendária, transmitidos pelo próprio contribuinte.

Do exposto, caminha o presente voto em direção semelhante a outras decisões administrativas deste Conselho, a exemplo das proferidas nos Ac. JJF Nº 0188-02/21-VD, JJF Nº 0255-03/20-VD, JJF Nº 0080-02/21-VD, JJF 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.

**Irregularidade procedente.**

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

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

**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 269138.0013/23-4, lavrado contra **NOVO RIO COM. DE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETROLEO LTDA.**, devendo a autuada ser intimada para pagar o imposto no valor de **R\$ 382.699,45**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 347.395,00 e de 60% sobre R\$ 36.304,45, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR