

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269138.0010/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF n° 0011-05/24-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 19/09/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0339-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. OMISSÕES DE QUANTIDADES ACIMA DOS ÍNDICES ESTABELECIDOS NA PORTARIA N° 445/98. RETROAÇÃO DOS EFEITOS PARA ALCANÇAR FATOS GERADORES PASSADOS. PENA DE ADVERTÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. 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 mantida no percentual proposto, inexistindo previsão na legislação de regência da aplicação da sanção de advertência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 5ª JJF N° 0011-05/24 VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/02/2020, formaliza a exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 156.667,12, em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

*Infração 01 – 04.07.01 - 04.07.01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

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

**Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2017.**

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 26/01/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

## “VOTO

*Na oportunidade da sustentação oral, postulou-se julgamento conjugado deste processo com o valor cobrado no AI 269138.0009/20-2, 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 providenciaria 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.*

Além deste incidente, um pleito de ordem procedural processual é agitado pelo contribuinte, vale dizer, remessa das próximas comunicações processuais em nome do signatário da peça impugnatória e para o endereço ali assinalado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:**

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

**II - quando por remessa via postal:**

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

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

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

E também do art. 127-D da Lei estadual 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.**

Também há contestação empresarial sobre infrações **inexistentes**, de n°s 02 a 05, envolvendo inclusive exigência de penalidades por descumprimentos de obrigações acessórias. O pleito estatal ora sob apreço é de uma **única** infração, atingindo inadimplemento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de imposto por conta da constatação de variação volumétrica de combustíveis acima dos limites estabelecidos em norma estadual, o que faz caracterizar omissão de entradas. **E somente sobre esta haverá a apreciação administrativa neste PAF.**

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 excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).

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

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.

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

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

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 exibe 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 gasolina, 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 excede 1,8387% da relação entre ganho e volume disponível (estoque no início do dia + volume recebido no dia), percentual calculado com base em índices técnicos de ganhos e perdas admitidos como normal pela Agência Nacional de Petróleo (ANP).*

*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.*

*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 é de 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.*

*Do arquivo eletrônico em pdf apresentado pela empresa, num total de 988 páginas, percebe-se a juntada de lançamentos no Razão, DANFEs e de páginas do LMC, além dos demonstrativos fiscais elaborados pelo fisco.*

*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 outro, aliás o que não deveria acontecer, porque um deverá ser reflexo da outra.*

*Sobre a possibilidade de cobrança do imposto por solidariedade tributária, a previsão reside no comando do art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, repetido pelo art. 10, I, “a”, da Port. 445/98, ao determinar que, 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”. Portanto, é o autuado responsável tributário pelos ganhos de combustível acima dos índices permitidos na legislação aplicável.*

*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. 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.*

*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 constitucionalidade de dispositivos legais stricto sensu em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I, do RPAF baiano.*

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

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

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

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE.**

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual aduz que com base nos princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, junta Laudo Técnico e afirma que o mesmo demonstra que os ajustes de ganhos da escrituração não correspondem à omissão de entrada de mercadorias.

Defende a nulidade do auto de infração, pois o acordão recorrido não se debruçou sobre que o lançamento se fundamenta na Portaria nº 445/98, editada pela SEFAZ/BA, para dispor sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias e o alcance das disposições contidas no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Afirma que as alterações da Portaria nº 445/98, alterou substancialmente a legislação aplicável, extrapolando a sua função regulamentar e transcreve o artigo 10, parágrafo único, introduzido pela Portaria SEFAZ/BA nº 159/2019.

Disserta que Embora a portaria em questão tenha sido editada para dispor sobre o alcance dos procedimentos da realização de levantamentos quantitativos de estoque e orientar o trabalho da auditoria fiscal, na verdade, equipara, indevidamente, a variação volumétrica à omissão do registro de entrada de combustível, qualificando um fenômeno físico-químico como fato gerador da cobrança de tributo. E continua afirmando que a alteração da Portaria nº 445/98, inaugura uma nova sistemática de apuração de estoques.

Diz que ao estatuir a opção por um patamar legítimo de variação volumétrica (0,6% ou 1,8387%, qualquer seja), definiu-se a licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte, estabelecendo responsabilidade e criando obrigação de recolhimento do ICMS na situação abstrata que prevê, demonstrando sua natureza material.

Cita que recentemente este Conselho de Fazenda, na análise da matéria através do Acórdão nº 0118-06/21-VD, proferido pela 6ª JJF em 07/04/2021, concluiu que a norma prescrita no art. 10 da Portaria nº 445/98, introduzido pela Portaria SEFAZ/BA nº 159/2019, é norma de natureza material, motivo pelo qual, antecipando o foco da discussão nos tópicos abaixo, não seria lícito postular a

retroação de seus efeitos para data anterior, tal como pretende o Autuante e transcreve a Ementa do Acordão.

Defende que “*Não é preciso muito esforço para perceber que o que a lei dispõe é uma coisa – a presunção relativa de entrada de bens não registrados – e outra completamente diferente é o disposto na portaria que embasou o presente lançamento que, a pretexto de estabelecer um roteiro de auditoria à fiscalização, qualifica juridicamente um fenômeno físico-químico, instituindo nova hipótese de presunção de omissão de entradas, para fins de incidência do ICMS.*

Protesta que não é razoável que o contribuinte escriturar seus livros de registro observando a sistemática mensal de apuração do tributo, conforme disposto nos arts. 24 a 25 da Lei nº 7.016/96, combinado com o art. 305 do RICMS, seja alcançado por norma editada posteriormente instituindo parâmetro de verificação diário.

Explica que na sistemática de apuração de estoque mensal anterior o contribuinte não se preocupava com eventuais erros de medição, erros na data da escrituração da nota fiscal ou erros do sistema que geram ganhos que eram anulados naturalmente nos dias subsequentes e traz exemplo entre a diferença da norma antiga e com a nova redação.

Continua a defender a interpretação espelhada no Auto de Infração objeto do recurso fosse válida, a mesma somente poderia ser utilizada para fatos geradores a partir de 25/10/2019, ou seja, a data que foi publicada. Aduz que no caso em questão a autuação gira em torno de períodos compreendidos entre os exercícios 2015 e 2017.

Contesta o custo médio unitário do combustível, afirmando que o mesmo foi calculado a partir da verificação do custo de aquisição do combustível no mês de dezembro do ano anterior ao período lançado. E afirma que sendo o caso de a fiscalização utilizar o período de apenas um dia para a aferição do estoque, é no mínimo lógico o fato de não ser possível utilizar outra referência de período para cálculo do preço.

O Recorrente faz análise comparativa entre as informações escrituradas no LMC do período fiscalizado e confrontadas com os dados apresentados nos arquivos SPED transmitidos durante o período fiscalizado e afirma ter, constatado que houve erro de escrituração. Os produtos objeto do levantamento fiscal foram: **i) gasolina comum, ii) gasolina aditivada, iii) etanol e iv) óleo diesel.**

Afirma que metodologia de apuração de estoque adotada pelo Autuante consistiu em desconsiderar as informações escrituradas pela Recorrente no LMC do período fiscalizado, e classificar como “omissão de entradas” os valores - por ano e por combustível - lançados pela Recorrente no registro 1300 no campo “ajustes de ganhos” do SPED Fiscal, tempestivamente transmitido pela Recorrente.

O recorrente analisa ainda que como o Auditor fiscal somente apurou o estoque com base nos lançamentos de “ajustes de ganhos” do SPED Fiscal, o Autuante deduziu o índice de variação volumétrica dos valores de ajustes de ganhos, encontrando, dessa maneira, os volumes de combustível supostamente omitidos na entrada.

Defende que “*como detalhadamente comprovado e demonstrado no laudo técnico anexo [Anexo 02 - Laudo Técnico], os valores lançados no campo “ajustes de ganhos” do registro 1300 do SPED Fiscal se referem à correção automática de erros escriturais relativos à transposição do estoque de fechamento do dia anterior para o estoque de abertura do dia imediatamente posterior. Se o Autuante tivesse comparado as escriturações lançadas no LMC com o registro 1300 do SPED Fiscal, verificaría que os “ajustes de ganhos” do SPED não equivalem a mercadorias omitidas, mas, sim, à correção da transposição do estoque de fechamento do dia anterior para o estoque de abertura do dia imediatamente posterior, como será adiante explanado”.*

Demonstra no corpo do Recurso Voluntário, extraído do laudo anexo, as datas em que ocorreu o erro de transposição de saldos de fechamento e abertura escriturados nos arquivos Sped são as

seguintes:

➤ “*Tabela de Datas Com Erros de Transposição de Saldos:*

<b>Datas Com Erros de Transposição de Saldos</b>	02/03/2015, 03/03/2015, 04/03/2015, 05/03/2015, 06/03/2015, 16/03/2015, 17/03/2015, 18/03/2015, 19/03/2015, 02/04/2015, 03/04/2015, 04/05/2015, 05/04/2015, 06/04/2015, 21/04/2015, 22/04/2015, 02/05/2015, 03/05/2015, 11/05/2015, 12/05/2015, 14/05/2015, 21/05/2015, 22/05/2015, 23/05/2015, 24/05/2015, 02/07/2015, 03/07/2015, 06/07/2015, 07/07/2015, 25/07/2015, 26/07/2015, 15/08/2015, 16/08/2015, 23/10/2015, 24/10/2015, 14/08/2016, 15/08/2016, 22/08/2016 e 23/08/2016
--	--

A inconsistência na transposição dos saldos nos arquivos Sped, nas datas acima destacados, pode ser verificada no confronto entre os registros do LMC e aqueles dos arquivos Sped.

➤ **LMC E SPED DE 04/03/2015:**

LMC											
DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
2032015	LMC	2478	Gasolina Comum	18.335,00	22.000,00	40.335,00	10.307,62	30.027,38	-	2,62	30.030,00
3032015	LMC	2478	Gasolina Comum	30.030,00	-	30.030,00	9.405,76	20.624,24	-	0,76	20.625,00
4032015	LMC	2478	Gasolina Comum	20.625,00	22.000,00	42.625,00	8.476,62	34.148,38	3,38	-	34.145,00

  

SPED FISCAL											
DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
2032015	1300	2478	Gasolina Comum	18.148,00	22.000,00	40.148,00	10.307,62	29.840,38	446,29	684,91	30.079,00
3032015	1300	2478	Gasolina Comum	19.851,25	-	19.851,25	9.405,76	10.445,49	-	9.966,51	20.412,00
4032015	1300	2478	Gasolina Comum	12.064,80	22.000,00	34.064,80	8.476,62	25.588,18	-	8.756,85	34.345,03

Da análise dos lançamentos do Sped Fiscal no dia 03/03/2015, o estoque de fechamento foi de 20.412,00 litros de gasolina comum. No momento da transposição do saldo do estoque de fechamento do dia 03/03/2015, para o estoque de abertura do dia 04/03/2015, houve o erro de lançamento, com o registro de 12.064,80 litros de gasolina comum. Para compensar o erro, há o lançamento automático, via sistema, como “ajuste de ganho”, do volume de 8.756,85 litros de gasolina comum.

Por outro lado, ao se observar o registro do LMC, nota-se que a transposição do saldo de fechamento do dia 03/03/2015 foi corretamente realizada para o saldo de abertura do dia 04/03/2015, sem a necessidade de compensar o erro com o lançamento no ajuste de ganho.

Esse equívoco de lançamento, devidamente comprovado, ocorreu em todas as datas listadas acima, com todos os combustíveis descritos no lançamento, o que gerou a presente autuação.

A título exemplificativo, seguem colacionados abaixo o LMC e Sped Fiscal do Etanol nas datas de 06/07/2015 e 07/07/2015:

➤ **LMC e Sped Fiscal das datas de 06/07/2015 e 07/07/2015 de Etanol:**

DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
6072015	LMC	2536	Etanol	9.678,00	-	9.678,00	2.214,14	7.463,86	45,86	-	7.418,00
7072015	LMC	2536	Etanol	7.418,00	-	7.418,00	2.602,65	4.815,35	46,35	-	4.769,00

  

DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
6072015	1300	2536	Etanol	9.678,00	-	9.678,00	2.214,14	7.463,87	45,87	-	7.418,00
7072015	1300	2536	Etanol	5.757,69	-	5.757,69	2.602,65	3.155,04	-	1.613,96	4.769,00

Importante destacar que os valores de entradas por compras e de saídas por vendas registrados no LMC coincidem com os valores lançados no SPED, o que ressalta o erro na transposição dos saldos de fechamento para o de abertura, e ratifica o fato de que o lançamento de ajuste de ganho foi feito para compensar o erro.

É evidente que não houve omissão de entrada.

➤ **LMC e Sped Fiscal das datas de 02/07/2015 e 03/07/2015 do Diesel S10:**

DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
2072015	LMC	4315	Diesel S10	12.910,00	-	12.910,00	409,15	12.500,85	14,85	-	12.486,00
3072015	LMC	4315	Diesel S10	12.486,00	-	12.486,00	920,65	11.565,35	6,35	-	11.559,00

  

DATA	REGISTRO	ITEM	PRODUTO	ESTQ_ABERT	VOL_ENTR	VOL_DISP	VOL_SAÍDAS	ESTQ_ESCR	AJ PERDA	AJ GANHO	FECH_FISICO
2072015	1300	4315	Diesel S10	12.910,00	-	12.910,00	409,15	12.500,85	14,85	-	12.486,00
3072015	1300	4315	Diesel S10	12.076,85	-	12.076,85	920,65	11.156,20	-	402,80	11.559,00

No exemplo acima, é mais evidente o procedimento. A diferença entre o estoque de abertura do dia 03/07/2015 e

o de fechamento do dia 02/07/2015 é de 409,15 litros de diesel S10. Se abatido o valor da perda apurada no dia 03/07/2015 e escriturada no LMC, encontra-se **EXATAMENTE O VALOR LANÇADO COMO GANHO, qual seja, 402,80 litros de diesel S10.**"

Conclui a demonstração afirmando que os números que refletem a realidade das operações do Autuado são aqueles registrados no LMC, e que a divergência com o SPED Fiscal reflete o erro de registro da transposição de saldos no arquivo, de forma que os valores lançados como "ajustes de ganho" correspondem a lançamentos para ajustar o saldo de abertura e não a omissões de entradas de combustíveis e que ao excluir os valores lançados como "ajustes de ganhos" e considerar o saldo de fechamento do estoque do dia anterior corretamente transferido para o estoque de abertura do dia posterior, é possível verificar uma redução significativa das supostas omissões de mercadorias apontadas no lançamento, não apenas por desconsiderar um ganho que efetivamente não existiu, como, também, por apurar novamente o limite legal de variação de estoque.

E ao final demonstra que apurado o ICMS após os ajustes de saldo, conforme o laudo técnico, o valor crédito tributário reduz significativamente, em valores históricos, de R\$ R\$ 156.667,12 (cento e cinquenta e seis mil seiscentos e sessenta e sete reais e doze centavos) para R\$ 28.468,78 (vinte e oito mil quatrocentos e sessenta e oito reais e setenta e oito centavos), **cerca de 81,83% de redução do valor:**

Auto	2691380010/20-0			
Produto	2015	2016	2017	Total
Gasolina Comum	20.984,34	199,31	-	21.183,65
Gaolina Aditivada	2.740,80	2.845,88	291,97	5.878,65
Etanol Comum	819,30	51,55	20,80	891,65
Óleo Diesel Comum	176,86	337,98	-	514,84
<b>Total</b>	<b>24.721,29</b>	<b>3.434,72</b>	<b>312,77</b>	<b>28.468,78</b>

Em 20/02/2025, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) converteu o processo em diligência para que o fiscal autuante analise o Laudo Técnico apresentado pela empresa.

Em cumprimento à diligência, em 15 de abril de 2025, o Auditor Fiscal concluiu que as alegações do laudo da autuada devem ser rejeitadas. A análise fiscal aponta que o contribuinte descumpriu a norma de controle diário de estoque, não esclareceu a origem dos supostos erros e que o LMC não constitui prova contra a EFD, sendo que nenhum comprovante de medição foi apresentado.

Na manifestação de 08/05/2025, a Recorrente contesta a autuação, afirmado que a fiscalização se baseou erroneamente apenas nos "ajustes de ganhos" do SPED Fiscal, ignorando o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). A empresa alega que tais ajustes são, na verdade, correções automáticas de um erro de sistema na transposição de saldos de estoque entre um dia e outro, e não omissões de compra. Com base em um laudo técnico, a Recorrente demonstra uma redução de 81,83% no valor devido e solicita a retificação do lançamento.

Em 26/05/2025, o auditor fiscal, na manifestação fiscal concluiu que os argumentos da empresa não procedem por falta de provas. O ponto principal é que a própria empresa admitiu não possuir os comprovantes de medição de estoque, que seriam a única evidência capaz de invalidar os dados da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

E afirma que diante da ausência de documentação comprobatória, o autuante desconsiderou o laudo técnico da empresa e manteve a validade da autuação, pois as significativas discrepâncias nos valores dos estoques não podem ser atribuídas a simples erros de transposição.

Registrada a presença do advogado Dr. Bernardo Sanjuan Borges na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa recorrente em face da decisão da 5ª Junta

de Julgamento Fiscal (JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em tela.

Em sede de recurso, a recorrente sustenta, em síntese, a nulidade do lançamento fiscal, apresentando uma argumentação detalhada. O cerne de sua defesa é a alegação de que a metodologia de apuração do fiscal foi falha, pois se baseou exclusivamente nos lançamentos de “ajustes de ganhos” no SPED Fiscal, desconsiderando as informações contidas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

A empresa defende que os valores lançados como “ajustes de ganhos” não correspondem a omissões de entrada, mas são, na verdade, correções automáticas geradas pelo sistema para compensar um erro escritural específico: a transposição incorreta do saldo de estoque de fechamento de um dia para o saldo de abertura do dia seguinte no arquivo SPED.

O Recorrente faz análise comparativa entre as informações escrituradas no LMC do período fiscalizado e confrontadas com os dados apresentados nos arquivos SPED transmitidos durante o período fiscalizado e afirma ter constatado que houve erro de escrituração. Os produtos objeto do levantamento fiscal foram: **i)** gasolina comum, **ii)** gasolina aditivada, **iii)** etanol e **iv)** óleo diesel.

Afirma que metodologia de apuração de estoque adotada pelo Autuante consistiu em desconsiderar as informações escrituradas pela Recorrente no LMC do período fiscalizado, e classificar como “omissão de entradas” os valores - por ano e por combustível - lançados pela Recorrente no registro 1300 no campo “ajustes de ganhos” do SPED Fiscal, tempestivamente transmitido pela Recorrente.

Com o objetivo de comprovar sua tese, a recorrente juntou um laudo técnico com uma lista de datas específicas em que os erros teriam ocorrido, além de exemplos comparativos entre os registros do LMC e do SPED.

Segundo a Recorrente: *“Ao excluir os valores lançados como “ajustes de ganhos” e considerar o saldo de fechamento do estoque do dia anterior corretamente transferido para o estoque de abertura do dia posterior, é possível verificar uma redução significativa das supostas omissões de mercadorias apontadas no lançamento, não apenas por desconsiderar um ganho que efetivamente não existiu, como, também, por apurar novamente o limite legal de variação de estoque. Os cálculos contidos nas planilhas juntadas ao laudo técnico anexo comprovam a redução das supostas omissões”.*

Com base na exclusão desses ganhos, que classifica como erros escriturais, o laudo recalcula o crédito tributário, propondo uma redução de R\$ 156.667,12 para R\$ 28.468,78, uma diminuição de 81,83% no valor autuado.

Apesar da detalhada exposição da recorrente, a decisão da Primeira Instância (5<sup>a</sup> JJF) já havia analisado com precisão o mérito da questão. O acórdão de origem estabeleceu corretamente que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) constitui a base de dados oficial e possui força probante relevante. Qualquer alegação de divergência com julgamento da 5<sup>a</sup> JJF, atrai para a autuada o ônus de prová-lo de forma inequívoca.

Mesmo diante da sólida fundamentação da JJF, esta Câmara, em respeito à ampla defesa, converteu o julgamento em diligência para permitir a análise aprofundada do laudo técnico.

Em resposta a diligência, foi prestada as seguintes informações de fls. 368-369:

*“No entanto, nenhum comprovante de medição foi apresentado para sustentar essa alegação, pois a própria autuada admite “não possuir os comprovantes de medição”. Diante dessa ausência de comprovação, como validar os valores dos estoques finais e iniciais, que apresentam diferenças incompatíveis com meros erros de digitação? Observe-se: 18.335 contra 18.148, 30.030 contra 30.079, 30.030 contra 19.851,25 e 20.625 contra 20.412 - vide item 2 da última manifestação da autuada. Assim, não se pode atribuir essas discrepâncias apenas a erros de transposição, como sugere a autuada. O parecer técnico, por sua vez, não supera essa questão e limita-se a utilizar os dados do LMC sem demonstrar concretamente o suposto “erro” da EFD. Sendo assim, os fatos alegados não foram devidamente evidenciados, apesar de caber à autuada demonstrar a incorreção dos lançamentos na EFD com base em documentos de origem externa ou interna, conforme as normas contábeis (NBC T 2.1) e o CPC (art. 373, II).”*

Assim a conclusão da diligência é de que a recorrente não apresentou novas provas, tais como os comprovantes diários de medição, que ajudariam a demonstrar os erros na EFD e validar os dados do LMC.

De fato, analisando os autos, constato que o recorrente não se desincumbiu de provar os fatos constitutivos de seu direito (373, I do Código de Processo Civil), na medida em que não apresentou documentos capazes de comprovar a medição diária de estoque — não fazendo assim a prova de erro na EFD e poderia gerar a validação dos dados do LMC.

Assim, sem essa evidência primária, o laudo técnico apresentado perde sua força, pois se baseia em dados que não podem se sobrepor à escrituração oficial.

Dessa forma, a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório que lhe foi corretamente imputado. A defesa se apoiou em um laudo que, sem os documentos primários de medição, não passa de uma reinterpretação dos próprios dados da empresa, sem força para invalidar a escrituração fiscal oficial.

Pelo exposto, acolho integralmente a análise do fiscal autuante na diligência, que por sua vez corrobora com os fundamentos já lançados pela 5ª JJF. Voto, portanto, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Recurso Voluntário, consequentemente, NÃO PROVIMENTO, para manter integralmente a decisão de Primeira Instância, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

Venho a discordar a decisão do relator, pois pedido recursal apresenta justamente as razões que alguns conselheiros classistas vem apontando os equívocos em relação a lavratura desta infração em comento de “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD*”, correspondente aos exercícios de 2015 a 2017”.

Quanto aos fatos da autuação, este colegiado já conhece meu entendimento em relação à lavratura desta imputação que está discussão por esse colegiado que exige crédito tributário na alteração do parágrafo único, do art. 10 das Portarias nºs 445/98 e 159/19, tendo aplicabilidade retroativa antes da data de sua publicação, exigindo do contribuinte exercícios anteriores a mudança da norma citada.

Em meus votos anteriores, entendo que essa aplicação só pode tornar efetiva a partir de sua publicação, que foram em 24/10/2019, portanto, vejo como insubstinentes os exercícios apurados na autuação (2015 a 2017).

Em julgados de decisões sobre essa matéria, no qual acompanhei e acredito ter um entendimento mais completo, cito o Auto de Infração nº 269138.0032/22-0 lavrado contra POSTO E CHURRASCARIA BORGES REIS LTDA. – EPP, julgado em 05/09/2024 do ilustre relator Gabriel Henrique Lino Mota, onde no entendimento citou os votos dos conselheiros Henrique Silva de Oliveira (*reportando sobre as nulidades materiais referente aos procedimentos indo mais além da metodologia quando mostrou insegurança e a insubsistência através dos parâmetros apresentados pela fiscalização*) e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas (*reportou sobre as nulidades referente aos procedimentos e metodologia aplicada*).

Tal entendimento acompanhei, mas não precisei fazer tal análise, por entender, como já explica acima que as modificações operadas pela Portaria nº 159/2019, alterou dispositivo da Portaria nº 445/1998 e não pode ser tomada como modificativa de todo contexto que envolve a própria fiscalização. Esse é meu entendimento quanto ao procedimento adotado para se apurar a contabilização do combustível, pois conforme as Portarias nºs 445/98 e 159/19, nas quais foram alteradas, verifica-se que este roteiro proferido, só poderia ser aplicado a partir da data de sua

publicação (24/10/2019). Assim, vejo que as alegações descritas nas razões recursais ser pertinentes ao entendimento exposto por alguns conselheiros das classes empresariais quando apontam fragilidade no Auto de Infração (sejam elas questões procedimentais ou materiais).

Destaco o entendimento do Acórdão CJF nº 0101-12/22-VD, que fora vencido o Provimento do Recurso Voluntário que tinha como objetivo tornar o Auto de Infração Nulo devido ao roteiro aplicado pela fiscalização na apuração dos levantamentos, pois não consta previsão em nenhum ato normativo legal ou administrativo vigentes até o exercício de 2019 (publicação em 24 de outubro). A inovação da fiscalização deve ser considerada ineficaz por não estar amparado por qualquer norma, ainda que infralegais. Digo mais, existe jurisprudência deste Conselho de Fazenda se reportando em relação a este fato (A-0118-06/21-VD do ilustre relator Paulo Danilo Reis Lopes).

Observo também de que não se pode admitir que a Portaria nº 159/19, que só entrou em vigor a partir da data da sua publicação, surtir efeitos sobre fatos anteriores a sua publicação. Esta questão foi bem exposta pelo relator fazendário Sr. Paulo Danilo Reis Lopes, no Acórdão já citado, onde afirmou que a referida Portaria publicada em 24/10/2019, que acrescentou o parágrafo único, ao art. 10 da Portaria nº 445/98, possui **normas de natureza material**, motivo pelo qual, não ser lícito postular a retroação dos seus efeitos para data anterior ao início da sua vigência. Para corroborar com meu entendimento exposto e do recorrente nesta CJF, consta outros Acórdãos de mesma similaridade, conforme os nºs: 0125-12/22-VD, 0157-12/22-VD, 0179-12/22-VD, 0180-12/22-VD, 0199-12/22-VD, 0232-12/22-VD, 0101-12/22-VD e 0106-12/22-VD.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para tornar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0010/20-0**, lavrado contra a **JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 156.667,12**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, João Vicente Costa Neto, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

IGOR LUCAS GOUEIA BAPTISTA - VOTO DISCORDANTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS