

A. I. N° - 269138.0039/20-9
AUTUADO - COELHO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.09.2025

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0160-05/25-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. **MULTAS.** O contribuinte não se desincumbiu de provar que os documentos fiscais foram regularmente registrados em sua escrita. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

No presente PAF, dou realce ao dispositivo atrás mencionado porque as alegações de parte a parte são extensas e por demais conhecidas não só por este Colegiado como por parte do Conselho em sua inteireza, dada a quantidade de autos de infração de mesmas provas e fundamentos já apreciados.

Assim, por amor à oralidade e ao formalismo moderado, passamos a fazer o relato.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 11.02.2020, no monte histórico de R\$ 95.627,70, afora acréscimos, contempla cinco irregularidades, a saber:

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, conseqüentemente, 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. Cifra de R\$ 74.895,55.

Infração 02 - Código 04.07.02: Falta de pagamento de ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, deduzido o crédito fiscal correspondente, 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. Cifra de R\$ 17.958,23.

Infração 03 - Código 16.01.01: multa de 1% no total histórico de R\$ 376,64, em face do não registro de mercadorias tributadas na escrita fiscal.

Infração 04 - Código 16.01.02: multa de 1% no total histórico de R\$ 631,26, em face do não registro de mercadorias não tributadas na escrita fiscal.

Infração 05 - Código 16.01.06: multa de 1% no total histórico de R\$ 1.766,02, em face do não registro de mercadorias e/ou serviços na escrita fiscal.

Fatos geradores e tipificação legal no corpo do lançamento de ofício.

Juntados na peça de cobrança documentos de ciência do início da ação fiscal e demonstrativos sintético e analítico das verificações de estoque (fls. 6/22v.).

O contribuinte, através de advogado, resumidamente:

Argui preliminarmente a nulidade da cobrança porque além de não ser possível normatizar via portaria apuração de montantes presumivelmente tributados, não se pode reconhecer a sua retroatividade para alcançar fatos geradores antes de 2019.

Também persegue a nulidade da autuação porque o fisco não confrontou o LMC com seus registros contábeis, ofendendo a verdade material.

Expressa outra nulidade pela incerteza na determinação da infração, haja vista a ocorrência de visíveis erros de medição.

Especificamente, levanta a nulidade da infração 02 por se fundamentar em dispositivo revogado desde 13.12.2019.

No mérito, declara operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária, oneradas antes das aquisições com toda a carga tributária incidente na cadeia econômica.

Ataca as infrações 01 e 02 dizendo que, apesar de haver sobras de combustível em determinado dia, em outros havia falta, o que faria uma situação compensar quantitativamente a outra, tornando improcedente a suposta omissão. Neste sentido, aponta diversos casos (fls. 31/33v e 36/38) em que houve sobras e faltas em datas diferentes, até casos em que o óleo diesel não era nem mais comercializado.

Garante que tais retificações foram feitas no próprio LMC, antes da ação fiscal, só não foram repassadas e transmitidas via EFD. Apela na direção do fisco não ter concedido prazo para apresentar as devidas correções, ainda quando do desenvolvimento da auditoria, tal qual aconteceu em autuação anterior.

As infrações 03, 04 e 05 são parcialmente procedentes, porquanto: há notas fiscais que foram lançadas na EFD; há notas fiscais cujas operações acabaram sendo canceladas; a multa deve ser reduzida em face de ausência de dolo, fraude ou simulação; a multa deve ser reduzida em face do art. 158 do RPAF-BA.

Pede envio dos próximos comunicados processuais para endereço apontado na defesa.

Pede por fim revisão fiscal da exigência, fazendo alguns questionamentos (fl. 45v), inclusive para à luz dos lançamentos retificados antes da ação fiscal no LMC.

Em seu informativo, o autuante:

Quanto à alegação de que o lançamento é vago ou impreciso, diz que ao contrário do argumento defensivo, com uma rápida leitura do auto de infração, fica patente que todos os argumentos apresentados na defesa estão incorretos. E que todos os demonstrativos necessários à compreensão da infração encontram-se presentes nos autos e são do conhecimento da impugnante.

Quanto ao pedido de retificação da EFD, pontua que isso é possível enquanto o contribuinte não está sob ação fiscal. Após esse momento, depende da liberação do preposto fiscal responsável, caso contrário, os arquivos retificadores são recebidos e arquivados e rotulados como “sem valor legal”.

Elucida que as alterações efetuadas devem ser fundamentadas em documentos que devem ser apresentados à fiscalização. Em nenhum momento isso ocorreu, nenhuma prova de erro nos registros da EFD foi apresentada neste ou em outro processo.

Repudia a sugestão de impedimento à retificação do SPED com o “simples objetivo de manter autuações”. A retificação do SPED não foi aceita porque não foi apresentado nem ao menos um documento que provasse erro na EFD. O documento apresentado foi apenas uma planilha contendo o registro 1300 com os nomes dos combustíveis para que não precisasse ficar olhando o registro 0200 e em observações que faz para a construção do raciocínio. Como essa planilha era apenas um espelho de informações da EFD, entende que não faz sentido fornecer cópia ao Autuado que já as possui.

Quanto à arguição de decadência, cita doutrina de Ricardo Alexandre e afirma que mesmo se tratando de lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), começando-se a contar o prazo de decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos.

Recorda os princípios da legalidade e da verdade material, reproduzindo doutrina e afirmando que a EFD faz prova contra o impugnante (art. 226 do CC c/c art. 417 do CPC) e o LMC físico e seus registros contábeis não fazem prova contra a EFD, já que, pela indivisibilidade da contabilidade (art. 419 do CPC) não se pode utilizar uma parte de sua escrita para fazer prova contra outra parte da mesma. Entende que isso não significa que o Impugnante não possa demonstrar que seus registros na EFD estejam equivocados. Neste caso, cabe ao Contribuinte demonstrar “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”. Conclui que compete ao Defendente o ônus de comprovar que a sua escrita está errada.

Quanto à aplicação retroativa do parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98, informa que no caso específico dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos de estoque são feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos do registro 1300 da EFD. Dada essa peculiaridade no controle de estoques de combustíveis pelos postos revendedores, foi acrescentado o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98. Ressalta que até a publicação da Portaria 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 aberto, sempre utilizando os inventários registrados no livro Registro de Inventário. Com o parágrafo único ao art. 10 da Portaria 445/98, alterou-se o procedimento a ser realizado pela fiscalização nos levantamentos de estoque dos postos revendedores, pois, no caso específico desse, são realizados inventários de cada combustível no início a ao final de cada dia de operação. Com a nova redação da Portaria 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 levam em consideração os valores anualmente anotados no Registro de Inventário. Transcreve o § 1º do art. 144 do CTN e afirma que não tem razão o impugnante quando afirma que “não existe na Portaria 445/98 outra forma de se fazer levantamento quantitativo, senão por exercício fechado (encerrado) ou aberto (não encerrado)” e que o art. 10, parágrafo único da Portaria 445/98 não é apenas um roteiro de fiscalização, mas sim a própria caracterização da omissão, ou seja, do fato gerador.

Quanto à inexistência de “presunção de omissão de entradas” no levantamento de fiscalização, comenta sobre o percentual de 1,8387% citado no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98; tal percentual é mais do que três vezes os 0,6% indicados na Portaria DNC 26/92, com isso, criou-se

uma margem de segurança que afasta qualquer possibilidade de o ganho registrado se tratar de “fenômeno natural de dilatação dos corpos submetidos a variações de temperatura”. Assim, 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. Todo valor além desse limite forçosamente não corresponde ao volume de combustível que havia inicialmente disponível para comercialização naquele dia. Conclui que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada na ocorrência provável de que um fato tenha ocorrido, ela não cria presunção alguma, mas, seguindo as leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que se garante se certo no mundo fenomênico.

Disserta sobre o controle dos estoques nas Ciências Contábeis, ressaltando que um dos conceitos elaborados é o inventário. Cita ensinamentos de José Carlos Marion, reproduz o que dispõe o caput do art. 1º da Portaria 445/98 e afirma que um levantamento de estoques é feito comparando-se o inventário inicial (EI) somado às entradas (E) e subtraído das saídas (S) com o inventário final (EF). Fórmula matemática: $EF = EI + E - S$.

Fala sobre a frequência de realização dos inventários e do controle do estoque de combustíveis feito pelos postos revendedores, inclusive o registro efetuado no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Diz que no LMC existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural e o estoque de fechamento do dia, considerando que os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Ressalta que, 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 Portaria DNP 26/92). Portanto, no caso dos postos revendedores de combustíveis, todos os dias o empresário deve 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%.

Aduz que na EFD, esses mesmos controles são relacionados em três registros: 1300, 1310, e 1320. O registro 1300 trata da movimentação diária de combustíveis. O registro 1310 trata da movimentação diária de combustíveis por tanque. O registro 1320 trata do volume de vendas no dia. Cita os campos de cada registro. Destaca que 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 no registro 1300 e consolidadas no registro 1300. Assim, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e também por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Pondera que o trabalho da fiscalização fica simplificado, na medida em que os levantamentos de estoque já estão feitos e registrados diariamente pelo contribuinte nos campos 1300. A prova da infração é a própria anotação feita na EFD, não sendo necessário exigir dia por dia todas as informações da EFD, uma vez que o Contribuinte já dispõe dela. Entende não ser correta a afirmação do Defendente de que há “ausência de demonstração da base de cálculo” ou “ausência de fato gerador do ICMS” ou que “apenas um dos elementos que compõe a auditoria de estoques foi utilizado”.

Argumenta que a modificação da Portaria 445/98 pela Portaria 159/19 apenas aperfeiçoou a fiscalização com novas orientações procedimentais, explicando como os prepostos fiscais devem utilizar as informações dos ganhos registrados na EFD. Apresenta o fundamento fático do percentual limite de 1,8387%, estabelecido pela SEFAZ-BA para os ganhos registrados na EFD. Explica como foi efetuado o cálculo, inclusive a Tabela de Conversão de Densidade para 20 Graus Celsius. Diz que o mencionado percentual trazido no parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98 foi deduzido através da aplicação dessas tabelas de correção de densidade e volume, constantes na legislação que trata dos combustíveis. Menciona que a nova norma não cria hipótese de incidência baseada em indícios de que tenha ocorrido um fato, ela não cria presunção alguma,

mas, pelas leis da física, orienta a fiscalização na cobrança daquilo que garante que é certo no mundo fenomênico. Além do limite que define, houve a adição de um volume sem documentação aos estoques do posto revendedor de combustíveis.

Garante ser apropriado que o parágrafo único do art. 10 se encontre na Seção III da Portaria 445/98, que cuida especificamente das omissões de entradas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque, pois é exatamente disso que trata esse parágrafo. Diz ser importante ressaltar que a lógica dos argumentos defensivos para justificar os erros que alega, não pode ser contraditória em si mesma, antes, deve proporcionar os mesmos resultados a cada vez que esses erros aconteçam. Se assim não for, o argumento estará obviamente errado, não podendo prevalecer.

Em face do cancelamento dos ganhos com as perdas, contrapõe que o defendente alegou que os ganhos indicados no lançamento são cancelados em perdas antecedentes ou consequentes, anotados no registro 1300 da EFD. Tal alegação não deve prosperar, considerando que o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, isso resulta na independência dos valores levantados, isto é, eles não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dias anteriores e posteriores. Por isso é errado afirmar que quando há “um ganho gerado por um suposto erro, deveria haver também uma perda idêntica no dia seguinte e vice-versa”.

Quanto aos erros de medição, ressalta que existem limites de precisão para os instrumentos de medição, mas, no caso dos postos, mesmo utilizando os instrumentos menos sofisticados, ainda que sendo mal utilizados, os erros de medição seriam no máximo de alguns litros. Dessa forma, no cotidiano dos postos revendedores, os erros de medição não geram ganhos ou perdas acima do limite de 0,6%. Para sustentar minimamente a alegação de que houve erros de medição, entende que o posto revendedor deve apresentar a tabela volumétrica do tanque e a descrição da régua medidora ou informar a precisão do medidor automático do tanque para que a fiscalização possa avaliar a plausibilidade dos erros alegados estabelecendo limites para eles.

Cogita ser um possível erro no registro das movimentações de combustíveis nos postos revendedores o despejo de combustíveis nos tanques do posto sem que haja a respectiva anotação nos registros 1300 e 1310 ou sendo anotada em data diferente. Como consequência da independência dos controles diários de estoques anotados no registro 1300 da EFD, nesse caso, haverá um falso ganho decorrente desse erro no dia da entrada efetiva. Já no dia do registro da nota sem a entrada física do combustível, haverá uma perda. Afirma que em ambos os casos, o ganho ou a perda terão o mesmo valor da nota fiscal originária. Registra que a prova da ocorrência desse erro deve ser feita “com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos” – item 2.1.2 da norma NBC T 21.

Garante que conferiu as datas de cada entrada de combustíveis no registro 1300 com as datas das entradas das respectivas notas fiscais no registro C 100 sem que tenha encontrado qualquer erro.

Ressalta que não é incomum a movimentação de combustíveis entre postos, apesar de ser proibida pela ANP. Normalmente, essa é feita entre postos da mesma empresa, mas nada impede que ocorra entre empresas distintas. Isso deveria ser feito com utilização de nota fiscal, mas pode ocorrer que ela não tenha sido emitida, fazendo com que o volume de entrada pareça um ganho volumétrico. Na devolução da mercadoria recebida sem nota fiscal, sendo feita também sem nota, aparecerá uma perda. Nesse caso, não haveria imposto a pagar, apenas infração de obrigação acessória, mas isso deve ser devidamente demonstrado pela defesa.

Também destaca que não é incomum que os postos aproveitem para comprar combustível antes de um aumento anunciado e o deixem estocado nos seus caminhões tanque. Um único caminhão tanque pode armazenar até 50.000 litros de combustível. Quando esse volume é levado em consideração na movimentação dos estoques do posto revendedor, surge um falso registro irregular de volumes por serem esses maiores do que a tancagem do posto.

Aponta que outro fato irregular, mas comumente presente nas operações dos postos, é o fato de alguns operarem como verdadeiras TRRs, vendendo combustível diretamente às transportadoras, produtores rurais etc., sem que esses combustíveis passem pelos seus tanques e saiam pelos seus bicos de abastecimento. Nesses casos, a análise do registro 1300 não é suficiente para detectar irregularidades fiscais, pois, operando de forma irregular, o posto não anota todas as suas entradas e saídas nesse registro.

Frisa que ocorrendo vendas nos bicos após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte o FECH_FISICO será maior que o ESTQ_ABERT. Anotando-se o valor da leitura dos contadores dos bicos no início do dia, somente as saídas do dia serão levadas em consideração nesse dia. Ocorrendo entradas nos tanques após o encerramento das atividades e antes da abertura do dia seguinte, o FECH_FISICO será menor do que o ESTQ_ABERT. Novamente, não haverá repercussão do erro do dia anterior nesse controle de estoque. Afirma que essas situações devem ser analisadas caso a caso e normalmente, na prática da fiscalização, indicam a ausência da informação da movimentação de combustíveis de um dia ou mais no registro 1300.

Entende que em ambos os casos, as entradas ou saídas feitas entre o fechamento de um dia e a abertura de outro não repercutem no cálculo das perdas ou ganhos. Esclarece que na realização do trabalho, foi conferida a consistência das informações de cada campo dos registros 1300, 1310 e 1320 da EFD, e os erros de escrituração devem ser demonstrados conforme as normas contábeis indicam.

Ressalta, ainda, que é obrigação do empresário manter seus livros sem erros ou inconsistências, pois, seus livros fazem prova contra ele mesmo. A fim de assegurar a verdade material, o CPC permite que se demonstre que os registros lançados não correspondem à verdade dos fatos. O ônus dessa prova cabe ao empresário, e a alegação genérica de que ocorreram erros ou a sua confissão de que escriturou os livros sem cumprir o que determina a legislação não deve ser considerada em seu favor, pois, como consequência, tornaria sem valor os registros nos livros das empresas. Afirma restar demonstrado que o ICMS devido como responsável tributário tem seu fundamento no art. 6º, IV, da Lei 7.014/96 e não no art. 4º, § 4º da mesma Lei. Quando se leva em consideração as saídas de combustível adquirido sem nota fiscal misturado aos combustíveis adquiridos com nota fiscal, percebe-se que as suas receitas atendem à proporcionalidade a que se refere a IN 56/07. Entende ser errado pretender aplicar a proporcionalidade da IN 56/07, aniquilando os valores lançados como devidos, sem levar em consideração que os combustíveis adquiridos sem documentação fiscal seguem a mesma proporção nas saídas de combustíveis.

Quanto ao pedido do Defendente para dispensar a multa com a aplicação do art. 100 do CTN, diz que a Administração nunca deixou de aplicar a Portaria 445/98. Sempre fiscalizou os estoques dos postos, mas a metodologia sem aproveitar as peculiaridades do controle de estoques dos postos revendedores. Isso não significa dizer que os postos estavam autorizados a omitir entradas e que somente seriam punidos se fossem pegos num levantamento de estoques anual. A prática administrativa sempre foi a cobrança, apenas, agora, alterou-se o procedimento para tornar essa cobrança eficaz. Conclui que não há que se falar na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN e pede a procedência do presente lançamento.

Vindo o processo para a 5ª JF, converte-se o PAF em diligência para: **I.** Apensar em arquivos *excel* os demonstrativos sintéticos e analíticos que deram suporte à autuação. **II.** Também em mídia digital, apensar ao PAF a EFD na parte que se flagra as diferenças de estoque, além dos registros no LMC que dão sustentação às movimentações de combustível. **III.** Reexaminar as alegações empresariais, proceder a revisão fiscal e, sendo o caso, requantificar o montante da dívida lançada. **IV.** Depois de adotadas as providências, reintimar o autuado para, em sessenta (60) dias, protocolar nova manifestação, ocasião em que deva dignar-se a disponibilizar cópia de todos os novos elementos probatórios trazidos ao processo, mesmo que sejam de conhecimento e autoria do contribuinte. **V.** Formalizada nova manifestação empresarial, prestar informativo fiscal.

Mesmo sem pronunciamento empresarial, houve necessidade de diligência para complementar aquilo antes solicitado, a saber: i) Apensar ao PAF em arquivos *excel* os demonstrativos sintéticos e analíticos que deram suporte à autuação. ii) Também em mídia digital, apensar ao PAF a EFD na parte que se flagra as diferenças de estoque, além dos registros no LMC que dão sustentação às movimentações de combustível. iii) Reexaminar as alegações empresariais, proceder a revisão fiscal e, sendo o caso, requantificar o montante da dívida lançada.

CD juntado pelo autuante, em cumprimento à diligência (fl. 99), com ciência da empresa (fls 103/104), novamente sem resposta.

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

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

VOTO

Um pleito de ordem 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 defensiva.

Todavia, a falta desta providência em absoluto pode 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.

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 jurídicos 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 e de supostos erros de medição.

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 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.

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 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.

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 defendente. 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 defendente 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.

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.

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.

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.

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.

As infrações 03, 04 e 05 se referem à multa pelo não registro de notas fiscais na escrita da empresa. Os contrapontos do contribuinte não foram suficientes para atestarem algum exagero no procedimento fiscal, posto que efetivamente os documentos deixaram de ser registrados, não se aplicando no caso o art. 158 do RPAF-BA.

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.

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 **269138.0039/20-9**, lavrado contra **COELHO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 92.853,78**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 17.958,23 e de 100% sobre R\$ 74.895,55, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº

7.014/96, e dos acréscimos legais além das multas no valor total de **R\$ 2.773,92**, previstas no inciso IX do mesmo dispositivo legal, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR