

A. I. N° - 232957.0001/20-8
AUTUADO - POSTO REFORÇO 4 LTDA.
AUTUANTES - PAULINO ALVES DE ARAÚJO E CARLOS ANTÔNIO ALVES NUNES
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09.10.2025

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0199-05/25-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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

No valor histórico de **R\$ 25.783,17**, o Auto de Infração em tela, lavrado em 30.3.2020, tem as seguintes descrições:

Infração 01 - 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.

Fatos geradores separados por tipo de combustível, apontados no lançamento de ofício, mês mais distante, dezembro de 2015, mês mais recente, dezembro de 2018.

Enquadramento legal consta da peça inicial.

Juntados, entre outros documentos (fls. 04/17): termo de início de fiscalização; demonstrativos analíticos e sintéticos das irregularidades; CD contendo o auto de infração com as planilhas explicativas dos valores devidos, inclusive com memórias de cálculo.

O contribuinte, em sua defesa (fls. 22/63):

Defesas procedimentais processuais:

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

Defesas preliminares:

1. Nulidade do lançamento porque não recebeu os demonstrativos analíticos da apuração, inviabilizando o exercício pleno de defesa, ao arripio do art. 46 do RPAF-BA.
2. Nulidade do lançamento por falta de segurança na determinação da irregularidade. Isto porque a suposta detecção da variação volumétrica acima dos índices admitidos pelo Estado, corroborando com omissões de entradas de mercadorias não registradas, “não é o fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO” (sic.). Para se cobrar valor acrescido, mister haver a parcela que redundou nas mercadorias supostamente sem documentos, nos termos da Port. 445/98. Enfim, não se pode “cobrar o acessório sem o principal” (fl. 23).
3. Nulidade do lançamento por falta de segurança na determinação da irregularidade. Isto porque a suposta omissão ou seria extraída de um levantamento quantitativo de mercadorias ou por um flagrante de combustíveis despejados sem cobertura documental. Ao contrário, o fisco se valeu apenas de uma parcela dos dados do estoque, a título de ganhos no LMC. Ademais, sabe-se que em posto varejista, não se paga ICMS nas vendas, visto toda a tributação já ter sido antecipada, de sorte a caber na hipótese o art. 11 da Port. 445/98, conforme decisões deste Conselho.

Defesas de mérito:

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

O fisco não demonstra o ingresso de mercadorias sem documentação fiscal, “tendo como base apenas os registros de ganhos” (sic.), o que torna a cobrança insegura e, portanto, eivada de nulidade. O procedimento recomendado seria um levantamento quantitativo por exercício fechado.

O fisco só traz os dias em que houve ganhos, ignorando outros dias cujos ganhos poderiam ser compensados. Os levantamentos calcados apenas nos LMCs/EFDs seriam apenas parciais, inexistindo nexos de causa e efeito entre a acusação fiscal, o enquadramento legal e a demonstração realizada. Sequer o fisco solicitou esclarecimentos previamente, até porque no ramo varejista de combustíveis não se paga imposto pelas vendas.

Afirma que só haveria a alegada evasão em caso de flagrante de mercadoria sendo abastecida no tanque do posto sem cobertura documental.

No máximo haveria somente aplicação do art. 11 da Port. 445/98, conforme decisões deste Conselho, transcritas na peça defensiva, com reforço na IN 56/2002, itens 1 e 2. Logo, não há como cobrar o imposto no caso presente com base em presunção, “dada a impossibilidade de se ter qualquer indício de prova de aquisições anteriores sem documentação fiscal, como também da ineficácia, do ponto de vista do ICMS, de vendas anteriores sem emissão de notas fiscais, pois tais vendas não são mais tributadas. Além disso, deveria ser aplicada a “proporcionalidade”, de acordo com decisões administrativas que reproduz.

Pondera que a apuração das diferenças foi efetivada sem apoio da Port. 445/98 e da IN 310/90, com base em método que ali não consta, valendo-se o fisco somente de dados dos LMCs, sem considerar os estoques e as perdas. Rechaça, portanto, a possibilidade de levantamentos diários. Citados precedentes do CONSEF.

Argumenta serem absurdas as diferenças encontradas, com ganhos diários de milhares de litros, a superarem as capacidades dos tanques, sem levar em conta, para fins de compensação, as perdas identificadas em outros dias. Evidentemente, as diferenças detectadas decorreram de erros do sistema.

Delata a ilegalidade do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, pois cria uma hipótese de presunção não prevista em lei, nomeadamente no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Transcreve voto deste Conselho.

Reivindica a irretroatividade dos efeitos da Port. 159/19.

Garante que há erros nos registros dos LMCs, o que justificaria uma retificação dos dados, por ordem da fiscalização, na forma do art. 251, § 2º, do RICMS-BA, em nome da verdade material, pois inconsistências escriturais não são fatos geradores de ICMS.

Acusa ser ilegal a proposição da multa de 100%, inclusive porque este percentual é aplicado quando há levantamento quantitativo de estoques e levantamento não houve. Traz novamente decisões deste CONSEF.

Discorda da cobrança por solidariedade porque, segundo o art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, esta só é aplicável quando se identifica posse de mercadorias, para comercialização, sem documentos fiscais, ou com documentação inidônea, caso em que, no flagrante, se faz a apreensão das mercadorias.

No mérito, acusa que os valores exigidos são indevidos, eis que o fisco apenas usou uma parte dos dados, inconsistentes, inclusive, esquecendo-se dos demais dados de movimentação quantitativa de mercadorias.

Pede revisão fiscal por estranho ao feito.

Lembra que, na auditoria de estoques, os ganhos são somados às entradas e as perdas são somadas às saídas, para aí se chegar aos saldos finais e iniciais.

Afirma que as planilhas para aferição dos preços médios unitários indicam aquisições de produtos exclusivamente por notas fiscais.

Insiste no ponto de não ter sido adotada a proporcionalidade prevista na IN 56/2007.

Pede, ao final, oitiva da PGE.

Atravessada petição empresarial anexando CD contendo os registros dos LMCs retificados, ocasião em que acusa ter havido, para gasolina *comum*, troca de reservatório do tanque 109 para o 112 (fls. 98/99).

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

Em suas informações fiscais (fls. 101/110), um dos autuantes, no que interessa ao deslinde da questão:

Diz constar no CD-R, anexos ao PAF, todos os demonstrativos analíticos da apuração, referentes aos exercícios 2015 a 2018, a saber: 1 - NFE de entradas autorizadas no período; 2 - LCM escriturados pela autuada; 3 - Demonstrativos das omissões de entradas apuradas através da constatação de ganhos irreais lançados no LMC; 4 - Preço médio ponderado por produto;

5 - Resumo das infrações (04.07.01 e 04.07.02).

Diz estar a Infração **04.07.02** bem fundamentada, de fácil entendimento em relação à irregularidade apontada na ação fiscal, na qual o fato gerador, a base de cálculo e sua alíquota assim como também o valor do ICMS, estão devidamente definidos, de modo que não há na legislação pertinente motivos que possam determinar a preliminar de nulidade pleiteada pela autuada na sua peça defensiva.

Diz estarem no PAF todos os elementos necessários e suficientes para identificar com segurança e precisão a infração, o infrator e o valor correspondente do débito tributário, acrescentando que foi exigido o ICMS do estabelecimento autuado, devido por ele a título de antecipação tributária, pelo fato de ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentos fiscais, como está claramente comprovado na Infração 04.07.02.

Diz que a Portaria nº 445/98 não cria novos conceitos contábeis e fiscais. Ela fora criada devido às dificuldades encontradas pelos prepostos fiscais no decorrer da fiscalização, no sentido de “orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais” como também “face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações”.

Na supracitada Portaria, o *caput* do seu art. 1º, determina que no levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias trata de “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado” e pode ser efetuado tanto em exercício fechado como em exercício em aberto.

Nos postos revendedores de combustíveis, por força da legislação vigente, o controle dos estoques é mais rigoroso, devendo ser conferido duas vezes por dia, sendo uma logo no início do dia, antes de qualquer saída de combustíveis e outra no final do dia, depois do encerramento das vendas. São obrigados a escriturar os inventários de combustíveis no livro fiscal específico LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, criado por Portaria nº 26, de 13/11/1992, do DMC- Departamento Nacional de Combustíveis e adotado como livro fiscal obrigatório pelo Ajuste SINIEF nº 01, de 15/12/1992 e devidamente inserido na EFD – Escrituração Fiscal Digital no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18/04/2008, e suas atualizações.

A empresa autuada tem como atividade principal o comércio varejista de combustíveis, que em decorrência de sofrer variação de temperatura, na aferição dos estoques tanto pode obter resultado positivo quanto negativo. Na variação negativa, as perdas por evaporação não registradas no LMC resultam em omissão de saídas de combustíveis, que nesse caso não seria exigido o pagamento do imposto, por se tratar de mercadoria com a fase de tributação já encerrada.

Contudo, já em relação à variação positiva registrada e não comprovada, constata-se que houve a entrada física de produtos nos tanques sem a documentação fiscal correspondente, concretizando assim um fato gerador do ICMS, sendo o estabelecimento detentor deste combustível o responsável pelo pagamento do tributo, de acordo com o previsto na legislação do imposto.

Destaca que como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, estão sujeitos a variações volumétricas dos estoques. Quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o estabelecimento deve expressamente justificar os motivos da ocorrência. No próprio LMC existe um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural, que é a soma do estoque de abertura medido no início do dia e o estoque de fechamento, medido no final dia.

Na EFD as diferenças encontradas são registradas nos campos 9 e 10 do registro 1300 como ganhos ou perdas. Os responsáveis pelos controles dos postos revendedores de combustíveis devem todos os dias fazer o levantamento quantitativo dos seus estoques e anotar as diferenças (ganhos ou perdas) no campo específico do LMC, aceitáveis pela legislação dentro do limite de 0,6%. Até a publicação da Portaria nº 159, de 24 de outubro de 2019, a SEFAZ da Bahia delimitava os procedimentos de levantamentos quantitativos de estoques em exercício fechado ou em exercício aberto realizado pela fiscalização. Cita o parágrafo único do art. 10, da Portaria nº 445/98.

Alerta que a SEFAZ da Bahia adotou um percentual de 1,8387%, três vezes maior que o percentual de 0,6% que é aceito pela legislação. Com isso, foi criada uma margem de segurança além da qual as chances de haver uma justificativa admissível para os ganhos registrados são nulos, o que afasta qualquer possibilidade de os ganhos tratarem-se dos mesmos combustíveis escriturados como entradas nos tanques.

Vale ressaltar que a modificação ocorrida na Portaria nº 445/98 através da Portaria nº 159/19, apenas aprimorou os procedimentos de fiscalização com a introdução de novas orientações, no sentido de orientar os prepostos fiscais como devem proceder nas informações dos ganhos registrados na EFD. O Artigo 77 do CTN – Código Tributário Nacional permite sua aplicabilidade

imediate ao lançamento à legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração.

No caso específico de postos revendedores de combustíveis, a legislação alterou o procedimento que era utilizado anteriormente nos levantamentos físicos de estoques, agora feitos pelo próprio contribuinte e registrados na EFD do estabelecimento. Na atualidade, um levantamento quantitativo de estoques não se refere somente a exercícios fechados, mas pode envolver controles diários.

Diz que as alterações feitas pela Portaria nº 159/19, por ser uma norma procedimental, retroagem à data da ocorrência dos fatos geradores, conforme preceitua o art. 144, § 1º, do CTN, não existindo, portanto, por parte da autuada, nenhuma razão ao dizer que a Portaria referida somente tem aplicabilidade a partir da data de sua publicação.

Diz que as quantidades registradas no LMC a título de ganhos não foram as operações em si, mas a prova cabal de suas omissões de entradas de combustíveis, cujas bases de cálculos dos valores do ICMS devidamente demonstradas e anexadas ao Auto de Infração. A defesa não comprovou os ganhos relativos às variações volumétricas, que deveriam ser efetuadas mediante anotações no livro registro de controle de movimentação do combustível, ou a sua retificação antes de iniciada a ação fiscal.

Realça os comandos do inciso II, do art. 7º, da Portaria nº 445/98, aplicáveis no caso concreto.

Como os combustíveis estão sujeitos à substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro, desacompanhada de documentação fiscal e também do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O fundamento do imposto devido na autuação, em face da antecipação tributária, não é a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de notas fiscais, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto. Tampouco há que se falar quanto à infração 01 na aplicação da proporcionalidade de que trata a Instrução Normativa nº 56/07, haja vista a sua responsabilidade não ser resultado da presunção de que trata o art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, mas, sim, do art. 6º, IV da citada Lei. Portanto, não acompanha a regra da Instrução Normativa nº 56/07.

A exigência fiscal reporta-se apenas as entradas de combustíveis não comprovadas, correspondentes aos volumes acrescidos aos estoques, constatando-se que às respectivas receitas não se aplica a proporcionalidade referente ao previsto na IN nº 56/07.

Lembra que é uma obrigação do estabelecimento, na pessoa do seu representante legal, sempre manter os seus livros fiscais devidamente escriturados, sem erros ou ressalvas, pois as divergências encontradas fazem prova contra ele mesmo. Se o levantamento fiscal foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos seria de responsabilidade do contribuinte, e os seus registros devem espelhar os dados que constam nas notas fiscais de entradas e de saídas de combustíveis.

Pontua que nos Acórdãos JF nº 0160-02/19 e JF nº 0186-02/19, as acusações fiscais se referem à falta de recolhimento nos prazos regulamentares, de ICMS relativo às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios (infração 02.01.02), além das suas lavraturas terem ocorrido em 28/06/2018, data anterior a vigência da Portaria nº 159/19 de 24/10/2019. No presente Auto de Infração foi exigido imposto do autuado, em face da antecipação tributária, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal (infração 04.07.02).

Diz ser insuficiente a alegação de que ocorreram erros de sistema ou inconsistências sem a devida comprovação que os respalde. Até porque o levantamento fiscal foi feito baseado nos

dados contidos nos arquivos eletrônicos relativos à EFD da autuada, e somente a ela caberia a retificação das informações antes de iniciada a ação fiscal.

Sustenta, por fim, a autuação.

Juntados CDs (fls. 112/113).

Em aditamento ao informativo (fl. 114), a propósito da mídia apresentada pelo autuado, a título de alteração dos dados inseridos nos LMCs, o mesmo autuante acentua que o procedimento fiscal efetivou-se a partir dos arquivos magnéticos fornecidos pela autuada, refletindo dados do registro 1300 da EFD, dados tirados dos LMCs. Assim, a retificação dos dados após a ação fiscal não pode ser admitida, até porque é dever do contribuinte manter sua escrita sem erros ou diferenças, ressaltando que no período alcançado não identificou inconsistências nos registros que justificassem retificação.

Vindo o PAF para esta Junta, resolveu-se ouvir (fls 117/118) a d. PGE com o objetivo de saber se a alteração normativa da Port. 445/98 tinha natureza material ou procedimental, ao que aquele órgão entendeu (fls. 122/140) ter natureza de procedimento de auditoria, portanto com efeitos retroativos.

No retorno, a pretexto de chamar o feito à ordem, esta Junta assim procedeu:

ÓRGÃO SOLICITANTE: COLEGIADO DA 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
CHAMAMENTO DO FEITO À ORDEM
DILIGÊNCIAS SUCESSIVAS

Contém o presente lançamento a seguinte irregularidade:

Infração 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido combustíveis de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão no registro de 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.

Fatos geradores em dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018, alíquotas indicadas no demonstrativo de débito. Valor exigido: R\$ 25.783,17. Enquadramento legal no corpo do lançamento.

Em pauta suplementar, ocorrida em 29/10/2021, verificou-se que:

- A exigência fiscal relativa à omissão de entrada de combustível valeu-se do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/1998 acrescentado pela Port. 159/2019, com efeitos a partir de 25/10/2019;
- O contribuinte suscitou nulidades do procedimento fiscal, argumentando inclusive que houve cerceamento ao seu direito de defesa, alegando entre outras razões, que não houve possibilidade de manifestação no curso das apurações fiscais, restringindo dessa forma uma melhor análise dos dados a partir do cruzamento de informações com os sistemas disponíveis.
- Não há nos autos os elementos probantes que deram lastro às planilhas sintéticas que apenas apontam as quantidades omitidas de volume de combustível e calcularam o custo médio unitário para cada tipo de mercadoria, sem suposta cobertura documental, totalizadas ao ano. Independente da fé pública e da presunção da legitimidade dos atos administrativos, máximas jurídicas que vêm perdendo força no direito moderno, é preciso que este Colegiado, a segunda instância e – principalmente – **o Poder Judiciário saibam exatamente a partir de quais elementos de prova os valores de imposto foram quantificados.** A verdade material deve ser a tônica para decidir a presente discussão. E somente as provas nos autos poderão desatá-las.
- Ademais, a EFD do autuado (inclusive o Registro 1300 e correlatos – lançamentos no LMC) encontra-se na base de dados fazendária que, **salvo retificações admitidas, posteriores à ação fiscal**, refletem as quantidades diárias omitidas dos combustíveis que deram suporte aos levantamentos fiscais.

Via de consequência, rumou o processo para análise da d. PGE, por força de diligência consultiva (fls. 117/118), no intuito de saber se há retroação ou não dos efeitos implantados na nova redação do parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, ocasião em que, através de parecer (fls. 122/138), com apoio dos superiores hierárquicos (fls. 139, 140 e 142), ficou assim sintetizado: “Neste passo, entendemos que se tratando de norma meramente procedimental, impõe-se a retroação”.

Ao retornar o processo para reexame instrutório desta relatoria, concluiu-se que existem alguns problemas de ordem processual a serem sanados, quais sejam:

À fl. 22, consta pedido expresso do i. advogado da empresa no sentido de que, sob pena de nulidade, “todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa” (apensa à fl. 64). Tal requerimento escora-se em dispositivo de aplicação subsidiária ao PAF na Bahia, designadamente no art. 272, § 5º, do CPC.

À fl. 113, apensou a auditoria mídia digital, em cujo envelope consigna-se a seguinte observação: “este CD-R substitui o anterior, constante na fl. 17 do PAF, por apresentar problema físico na mídia, não reconhecendo os arquivos gravados”. Contudo, do teor dos arquivos eletrônicos ali contidos **não teve a autuada - e os procuradores dela** - ciência oficial nos autos.

Não obstante a solicitação em destaque deste Colegiado na direção de que, após pronunciamento da Procuradoria, fossem ouvidos fisco e contribuinte, os autos retornaram para julgamento sem tal providência ser efetivada.

Diante deste cenário processual, é preciso chamar o feito à ordem, à luz da aplicação subsidiária do art. 139, IX, do CPC, c/c o art. 180 do RPAF-BA, direcionando-se o cumprimento das seguintes medidas, **na ordem abaixo indicada**, com vistas a garantir o exercício da defesa plena e o contraditório.

POR PARTE DA UNIDADE FAZENDÁRIA DE ORIGEM:

1. Apresente o autuante em mídia digital os arquivos da EFD (relacionados ao LMC/Registro 1300) **que serviram de base para a autuação**, convertidos em texto ou planilha (*word, pdf ou xml*), no sentido deste Colegiado visualizar as quantidades **diárias** que geraram as inconsistências nas omissões de entradas, **sem necessidade de leitura dos arquivos xml**.
2. Apresente o autuante em mídia digital as **memórias de cálculo analíticas diárias** que redundaram nas quantidades e valores consignados nos demonstrativos sintéticos de fls. 05 e 06.
3. Recebam **o autuado e o i. advogado por ela constituído (no endereço constante na procuração de fl. 64)** cópia da mídia digital de fls. 112 e 113, cópias das informações fiscais (fls. 101/110 e 114), cópias dos manifestos da PGE (fls. 122/138, 139/140 e 142) e tenham vistas dos arquivos texto anexados pelo autuante, conforme item 01 anterior.
4. Reabrindo-se o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, intimar o autuado para produzir, querendo, nova impugnação ao lançamento.
5. Dar vistas aos autuantes dos manifestos da PGE (fls. 122/138, 139/140 e 142) e da nova impugnação administrativa, no intuito de elaborarem informações fiscais complementares.
6. Efetivados estes atos processuais **e caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem**, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento.

Providências adotadas pela fiscalização (fls. 149/150).

Protocolada em 23.5.2024, petição da impugnante dá conta de haver decisões – com transcrições de extratos e alusão a trancamento de apelos para a instância superior - do TJ da Bahia, reconhecendo ilegalidade e inconstitucionalidade no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, autorizativo do procedimento e cobrança de imposto similarmente adotados neste PAF. E que a questão não é somente a não incidência sobre variação volumétrica, mas a ilegalidade do dispositivo da portaria em comento.

Apensado CD (fl. 163).

Manifestação reiterativa dos autuantes (fl. 167).

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente

instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

VOTO

Trata-se de exigência 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.

Antes de adentrar o mérito, uma preliminar procedimental e três preliminares de nulidade necessitam ser apreciadas.

Um pleito de ordem procedimental processual é agitado pelo contribuinte, vale dizer, remessa das próximas comunicações processuais em nome do signatário da peça impugnatória e para o endereço ali assinalado, sob pena de nulidade.

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

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

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

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

Como primeira defesa preliminar, a impugnante persegue a nulidade do lançamento porque não recebeu os demonstrativos analíticos da apuração, inviabilizando o exercício pleno de defesa, em desatenção ao art. 46 do RPAF-BA. Verifica-se às fls. 06 a 15 a produção de planilhas explicativas do imposto lançado que, por si sós, já dão compreensibilidade à cobrança. Desde o começo o contribuinte entendeu a irregularidade formalizada, tanto que produziu defesa direta e indireta ao lançamento. O CD apensado à fl. 146 possui arquivos eletrônicos da escrita do sujeito passivo, conforme atendimento de diligência solicitada pela 5ª JJF. **Pedido de nulidade afastado.**

Como segunda preliminar de nulidade, a defendente sustenta a insegurança e indeterminação da irregularidade, porquanto a suposta detecção da variação volumétrica acima dos índices admitidos pelo Estado, corroborando com omissões de entradas de mercadorias não registradas, “não é o fato que legitima a cobrança a título de VALOR ACRESCIDO” (sic.). E arremata que para se cobrar valor agregado, necessário haver a parcela que redundou nas mercadorias supostamente sem documentos, nos termos da Port. 445/98. Enfim, não se pode “cobrar o acessório sem o principal” (fl. 23).

Em verdade, além deste lançamento de ofício, os autuantes em mesma época (janeiro de 2020) e dentro da mesma ordem de serviço lavraram um outro auto de infração, contra o mesmo estabelecimento, de nº 232957.0010/20-7, **acerca das mesmas mercadorias**, cobrando lá ICMS 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. Referida autuação, inclusive, acabou de ser examinada anteriormente nesta sessão de julgamento, resultado de votação já proclamado.

De todo o modo, o auto de infração ora *sub judice* guarda estreita ligação com o antes citado, lavrado em decorrência daquele, lá a título de responsabilidade solidária, aqui a título de antecipação tributária, posto cobrar-se neste PAF o valor acrescido nas omissões de entradas detectadas para gasolina C comum, etanol hidratado comum, óleo diesel BS500 comum e óleo diesel BS10 comum. Defeito haveria se só houvesse a cobrança neste auto de infração, aí sim aplicando-se a máxima de inexistir o acessório sem o principal. Como a causa existe, identificada em outra autuação, não há que se falar em nulidade, até porque lá como aqui a defendente compreendeu bem a cobrança do fisco, formulando defesa direta e indireta da exigência. **Pleito de nulidade refutado.**

No tocante à terceira preliminar de nulidade, sentimos a questão ser mais de mérito do que uma preliminar. Isto porque a alegação é de que não houve levantamento quantitativo ou flagrância de mercadorias sendo depositadas no tanque da autuada sem a devida cobertura documental. Acontece que, conforme será analisado adiante, o controle dos estoques do posto de combustíveis é feito diariamente, com assinalações das quantidades no livro próprio, de modo que, havendo ganhos para os limites de variação volumétrica, entende-se haver aquisições com tributação evadida. Daí a cobrança ser a título de responsabilidade solidária, cobrada no AI 232957.0010/20-7 e, via de consequência, cobrar-se antecipação sobre o valor acrescido, objeto deste PAF. **Pleito de nulidade afastado.**

Logo, o Auto de Infração está de acordo com os requisitos de lei.

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

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

Indefere-se qualquer pedido explícito ou implícito de diligência e/ou perícia adicionais, inclusive por servidor estranho ao feito, 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 é a quantidade que **excedeu**, que **ultrapassou** tais índices de variação, para a Bahia, três vezes maior em relação àqueles fixados pelo governo federal. Noutras palavras: o Estado foi até mais tolerante do que a União. Ou seja, segundo o STJ, o que está dentro dos limites não se cobra. Mas não proibiu cobrar o imposto das quantidades ganhas fora desse limite.

Também não prospera a pretensão de nulidade porque a auditoria escorou-se em meras presunções e precisava comprovar o suposto ilícito tributário praticado. Em verdade, as provas foram produzidas pela própria 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.

Um último argumento defensivo a ser apreciado: o fato de haver em favor de outros contribuintes, decisões do TJ baiano admitindo a ilegalidade e a inconstitucionalidade no parágrafo único do art. 10 da Port. 445/98, autorizativo do procedimento e cobrança de imposto similarmente adotados neste PAF. Logo, a discussão não é somente a não incidência sobre variação volumétrica, mas a ilegalidade do dispositivo da portaria em comento. Não obstante esta inclinação externada pelo Judiciário da Bahia, a qual efetivamente se fundamenta em interpretações bem razoáveis do direito, ainda não podemos garantir que tais entendimentos irão ser mantidos nas alçadas superiores, no sentido de ser formada jurisprudência consolidada em prol dos sujeitos passivos.

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

Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no valor histórico de R\$ 25.783,17, tão-somente em face da redução da multa proposta para a infração.

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 **232957.0001/20-8**, lavrado contra **POSTO REFORÇO 4 LTDA.**, devendo ser intimada a autuada para pagar o imposto no valor total de **R\$ 25.783,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR