

**A. I. N°** - 269138.0129/20-8  
**AUTUADO** - SRB REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07.11.2025

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0224-05/25-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. Irregularidades 01 e 02 subsistentes. Exceção feita a determinadas datas imediatamente sucessivas, quando se vê coincidências de quantidades de ganhos e perdas entre um dia e outro, com demonstração de cobertura documental. Penalidade pecuniária reduzida para a infração 02. **MULTA.** FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. Irregularidades 03, 04 e 05 subsistentes. Nulidades afastadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

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

O Auto de Infração em tela, lavrado em 12/05/2020, tem o total histórico de R\$ 69.584.16, afora acréscimos, e possui cinco irregularidades, a saber, com capitulação legal descrita separadamente às fls. 01/02, frente e verso:

**Infração 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.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

**Cifra de R\$ 60.016,40.**

**Infração 02 – 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 mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação, decorrente da omissão dos registros de entradas de produtos

sujeitos ao regime da substituição tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.

Fatos geradores condensados por tipo de combustível, nos meses de dezembro de 2015 a dezembro de 2019.

**Cifra de R\$ 8.681,07.**

**Infração 03 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o registro na escrita fiscal.

Fatos geradores apontados no instrumento da autuação.

**Cifra de R\$ 121,03.**

**Infração 04 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o registro na escrita fiscal.

Fatos geradores apontados no instrumento da autuação.

**Cifra de R\$ 722,62.**

**Infração 05 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados sem o registro na escrita fiscal.

Fatos geradores apontados no instrumento da autuação.

**Cifra de R\$ 43,03.**

Levantamentos fiscais e demais elementos instrutórios juntados às fls. 34 a 52.

Em síntese, o contribuinte, em sua defesa (fls. 60/67):

Invoca em preliminar a nulidade da exigência do tributo porque não teve a chance de, durante a ação fiscal, da qual tomou conhecimento, justificar os motivos pelos quais as supostas omissões ocorreram, até porque: (i) a cobrança necessita de exame por parte de assessoria técnica do CONSEF, haja vista ganhos em alguns dias e perdas em outros; (ii) nem sempre o posto autuado dispõe de equipamentos de medição para apurar a movimentação de combustíveis; (iii) sucederam falhas no sistema de controle da empresa, inclusive com substituição de um sistema por outro, como no presente caso, embora os dados do LMC estejam corretos, inclusive divergindo da EFD.

No mérito, sustenta que, para todos os combustíveis alcançados, a perda verificada pelo fisco não foi compensada com o ganho no dia seguinte, sendo ignorada a compensação, isto sendo causado pelo fato do descarregamento dar-se no dia seguinte.

A partir das planilhas fiscais, aponta situações enquadradas nesta condição para diversas datas e quantidades.

Afirma que inexistiu o ganho de 2423,465 litros, visto ter ocorrido erros escusáveis no sistema de medição do posto, “em face do PDV existente na pista, correspondente ao primeiro turno...” (sic; fl. 63v.). Isto aconteceu em todos os dias apontados na autuação, de sorte que fez a anexação de demonstrativos explicativos e cópias do LMC.

Garante que as pequenas discrepâncias encontradas decorreram de evaporação do combustível.

Anota que a infração 02 decorre da infração 01, em função da suposta falta de recolhimento em face do valor do PMPF, que é apurado a partir do levantamento efetivado na infração 01.

Sobre as infrações 03, 04 e 05, pondera que as notas fiscais foram lançadas na contabilidade, nas contas de consumo e no livro Razão, ou ainda em virtude de nota cancelada, operação desconhecida ou operação não realizada, tudo conforme documentação que anexou. Ademais, a capitulação das referidas irregularidades está errada, eis que o enquadramento correto está no art. 42, XV, ‘d’, da Lei 7.014/96.

Na parte reservada ao “Pedido” (fl. 67, frente e verso), requer alternativamente a redução da multa, contestando nesta parte o valor médio do combustível considerado pelo fisco, tomado por ano e distante dos “preços de bomba”, além de reivindicar seja aplicada apenas uma pena de “advertência” (sic.).

Entre outros documentos, foram apensados demonstrativos em que são apresentadas notas explicativas caso a caso dentre aqueles afetados na autuação, cópias dos registros fiscais no LMC, DANFES, registros no Razão (fls. 68/534, frente e verso).

Para o que tenha relação direta com os aspectos impugnados textualmente pelo sujeito passivo, o autuante, em sua peça informativa (fls. 536/556):

Adverte que na fase do procedimento fiscal não há necessidade de observância do contraditório e da ampla defesa, até porque a autuação seguiu os elementos probantes existentes no SPED, o qual tem a autuada total acesso.

Argui que a cobrança está de acordo com os princípios da legalidade e da busca da verdade material, vez que a prova dos fatos foi feita com base na própria EFD; o ônus de demonstrar a sua incorreção é da autuada; o LMC não faz prova contra a EFD, em face da indivisibilidade da escrituração contábil; a prova dos erros na EFD deve ser feita com base na documentação existente, tais como notas fiscais, recibos e cópias de cheques.

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

Diz que o rigor do controle dos estoques nos postos de combustíveis, a serem inventariados duas vezes por dia, isto é, uma antes de qualquer venda no início do dia, outra no final do dia, após encerradas as vendas. Além disso, os postos revendedores devem escriturar todos os inventários de combustíveis em um livro específico seu: o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), criado pela Portaria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) nº 26, de 13 de novembro de 1992, adotado como livro fiscal pelo Ajuste do SINIEF nº 01, de 15 de dezembro de 1992, e incluído na Escrituração Fiscal Digital (EFD) no registro 1300 pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008 e suas atualizações, para atender aos seguintes propósitos: (i) Proteção do consumidor contra a adulteração dos combustíveis. (ii) Controles mais eficazes para detectar vazamentos de produtos derivados de petróleo, de álcool etílico carburante e mistura de óleo diesel/biodiesel especificada pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) comercializados pelos Postos Revendedores, que possam ocasionar dano ao meio ambiente e/ou à integridade física ou patrimonial da população. (iii) Facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais. (iv) Coibir operações irregulares de aquisição e revenda de combustíveis. Assim, existe no LMC um campo específico para o registro de pequenas diferenças que podem ocorrer entre o estoque escritural (soma do estoque de abertura, medido no início do dia, com as entradas subtraídas das saídas) e o estoque de fechamento do dia (medido no final do dia), pois, como os combustíveis são recebidos e vendidos a granel, ficam sujeitos a imprecisões volumétricas. Neste contexto - continua - quando essas diferenças forem superiores ao limite de 0,6% dos volumes disponíveis para comercialização no dia, o posto revendedor deve expressamente justificar os motivos da sua ocorrência (item 13, “F”, da instrução normativa anexa à Port. DNC 26/92).

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

Os controles de estoques do setor na EFD são efetivados em três registros, quais sejam, 1300, com 11 campos, que abarcam a movimentação diária de combustíveis, 1310, com 10 campos, que abarcam a movimentação diária de combustíveis por tanque, e 1320, com 11 campos, que

abarcam o volume de vendas no dia. Assim, as perdas e ganhos são primeiramente registrados por tanque no registro 1310 e, depois, consolidadas por combustível no registro 1300. Também, as saídas são registradas para cada bico de cada bomba no registro 1320 e, em seguida, lançadas nos registros 1310 e consolidadas no registro 1300. Dessa forma, o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é meticulosamente anotado a cada dia, bico por bico de abastecimento e tanque por tanque antes de ser consolidado no registro 1300.

Registra a posição do STJ (no Resp 1833748) de haver tributação quando a variação volumétrica ultrapassa o índice técnico estabelecido pela ANP, para evitar enriquecimento sem causa por parte do contribuinte, sendo que a Bahia tolera um limite três vezes maior.

Pontua a circunstância de que todo o trabalho fiscal foi refeito, após a autuação, de modo que: (1) todas as somas e subtrações dos campos dos reg. 1300, 1310 e 1320 foram refeitas, sem encontrar erro algum; (2) a checagem de todas as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, sem encontrar erro algum; (3) a verificação no sentido de saber se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, sem encontrar erro algum.

Refuta o argumento empresarial de que os ganhos num dia deveriam ser compensados com as perdas em outros dias. Isto porque o controle dos estoques de combustíveis dos postos revendedores é feito todos os dias, de sorte que esta obrigação implica na independência dos valores levantados em cada dia considerados, isto é, não possuem qualquer conexão ou vínculo com aqueles dos dias anteriores ou posteriores. Logo, carece de fundamento técnico querer-se agrupar os levantamentos de dias distintos, compensando-se perdas em um dia com ganhos em outro, pois a cada dia há um novo levantamento de estoques independente.

Lembra que a autuada tem como corretos os dados constantes em sua EFD, na forma dos art. 226 do CC e 417 do CPC, cabendo àquela, entretanto, diante de fato modificativo, à luz do art. 373, II, do CPC, apresentar prova em contrário, atentando-se para o contido no art. 419 do mesmo diploma processual, que consagra a indivisibilidade da escrita contábil, de modo que não pode o sujeito passivo exibir o LMC como prova contrária à EFD, até porque a fonte de alimentação é a mesma para um e outra.

Em face das infrações 03, 04 e 05, nega que tenha incluído na cobrança notas fiscais canceladas, operações desconhecidas ou não realizadas e também as notas fiscais que não traduziram efetiva entrada de mercadoria. E acrescenta, a respeito de ter formalizado três infrações baseado na falta de registro: “Eventualmente, pela decadência, só poderá ser aplicada a infração 16.01.06, mas até lá, deve-se aplicar as três, cada uma no período de vigência da legislação aplicável” (sic; fl. 556).

Pede, por fim, a manutenção da exigência fiscal.

A 3ª JJF converte o PAF em diligência para que a auditoria apresente elementos objetivos quanto aos aspectos enfrentados detalhadamente pelo impugnante, além de apensar aos autos planilhas editáveis dos levantamentos fiscais.

A partir daí, autuante e autuado, apresentam caso a caso, ponto a ponto, data a data, os seus argumentos, falando por último o contribuinte que, na sua petição protocolada em 15.8.2022, levanta preliminarmente: (i) a nulidade da autuação em face da ausência do demonstrativo completo de apuração do crédito tributário, deixando o autuante de juntar as planilhas editáveis em duas oportunidades; (ii) existir vício formal no processo em face de não ter havido intimação da impugnante quanto ao teor da informação fiscal, na forma do art. 108 do RPAF-BA.

E, no mérito, declara que: (i) dos 76.468 litros autuados, 65.000 litros disseram respeito a seis aquisições feitas junto ao fornecedor “Raizen”, registradas na data do recebimento do combustível, a saber: NFs 396.631, 402.748, 549.727, 554.998, 549.727 e 554.998; (ii) haver pequenas imprecisões diárias de estoque baixo, corrigidas com as entradas de novas compras no dia posterior; (iii) terem ocorrido falhas no sistema de controle da empresa, gerando vendas

aleatoriamente e suas respectivas devoluções.

Para, ao final, pedir que: (i) com base nos demonstrativos na oportunidade juntados, o autuante retifique seus cálculos; (ii) sejam apensadas as planilhas em formato editável, conforme determinado às fls. 558 e 604; (iii) seja realizada perícia para conferir os erros da fiscalização; (iv) seja permitido a seu representante fazer a sustentação oral.

Em virtude da aposentadoria do Auditor Conselheiro responsável pela condução do processo em primeira instância, o PAF foi redistribuído para esta relatoria.

Após as medidas instrutórias tomadas, pautado o processo para julgamento e voto pronto, na fase de sustentação oral e na fase de debates, novos esclarecimentos vieram à tona fazendo mudar o rumo do PAF, a saber:

- ✓ Segundo a autuada, as divergências entre a EFD e o LMC se devem a erros praticados pelos prepostos do autuado, acabando por gerar as inconsistências.
- ✓ Acerca da afirmativa defensiva de que o ganho de 2423,465 litros adveio de erros escusáveis no sistema de medição do posto, “em face do PDV existente na pista, correspondente ao primeiro turno...” (sic; fl. 63v.), o PDV nada mais é do que a conhecida “máquina de cartão” usada na comercialização de mercadorias.
- ✓ Segundo o autuante, todas as notas fiscais de entrada lançadas na EFD foram consideradas para efeito de apuração das diferenças encontradas, inclusive aquelas referidas pela autuada, de nºs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998, emitidas pela “Raizen”.
- ✓ Segundo a autuada, a respeito das quantidades contidas nas notas fiscais atrás mencionadas somarem 50.000 litros e não 65.000 litros, seria de bom alvitre fazer uma reanálise para saber qual a quantidade correta.
- ✓ Segundo a autuada, as falhas nos sistemas de controle de estoque se traduzem em defeitos no *harddisk* (hd), queda na *internet*, equívocos na emissão de notas de saída (a chamadas vendas “aleatórias”, corrigidas posteriormente, em outra data, com a devolução), entre outras ocorrências.

Diante deste novo quadro foi o processo convertido em diligência com os seguintes objetivos:

1. Por parte do AUTUANTE:

- 1.1. **Juntar** ao PAF planilhas eletrônicas **editáveis** dos levantamentos fiscais, conforme solicitado duas vezes pelo Conseq, às fls. 558 e 604.
- 1.2. **Manifestar-se ponto a ponto** a respeito dos argumentos e demonstrativos oferecidos na petição protocolada em 15.8.2022, especialmente (e não só) quanto ao fato do fisco **não ter considerado na autuação** as NFs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998, emitidas pela “Raizen”.
- 1.3. Apresentar **em separado levantamentos e demonstrativo mensal de débito** que considerem as quantidades apontadas nas NFs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998, emitidas pela “Raizen”. Tal separação tem o intuito de deixar liquidado os valores relacionados a esta situação, apenas para instrumentalizar a **formação de juízo deste Colegiado**, na oportunidade do julgamento do processo.
2. Após iniciativa do autuante, deve o autuado ser intimado para, no prazo de **30 (trinta) dias**, manifestar-se acerca dos novos elementos probatórios, levantamentos e informativos produzidos pela auditoria, especialmente (e não só) **acerca de serem quatro as notas fiscais de aquisição emitidas pela “Raizen” (nºs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998) e não seis, e de serem 50.000 litros as quantidades de combustíveis ali contidas, e não 65.000 litros**, além de, em assim querendo, **acrescer argumentos complementares** à petição protocolada em 15.8.2022.
3. Em seguida, à vista da manifestação empresarial referida no item anterior, deve o PAF retornar ao autuante para ofertar **informativo fiscal adicional**.
4. 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.

Em resposta, o autuante:



Para o item 1.1: consigna que já juntou aos autos CD (fl. 602) contendo as planilhas editáveis.

Para o item 1.2: pontua que jamais recebeu este processo para cumprir a determinação de fl. 657, mas, por óbvio, ela foi suprida com a consulta ao processo físico feita pela impugnante, fls. 664 e 668, e apresentação da sua última manifestação, fls. 670/994.

Para o item 1.3:

Nega haver equívoco no método de fiscalização, consoante dito às fls. 567v/574.

Garante não ser possível o cancelamento de perdas com ganhos em dias sucessivos.

As NFs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998, estão registradas, cujas datas coincidem com as datas das entradas dos volumes nos tanques, como demonstrado no CD de fl. 602.

A NF 549727 traz 5000 litros de etanol comum e 10000 litros de gasolina comum, registro e despejo dos combustíveis no tanque na mesma data, conforme pasta *excel* que apensou na mídia de fl. 602. Traz também como exemplo a NF 402748, em situação similar.

Lembra que as imprecisões de medições já possuem as tolerâncias previstas na ANP e triplicadas na legislação baiana do ICMS, de modo que as anormalidades para além de 0,6% deveriam estar apontadas no LMC.

Anexa os “novos levantamentos e demonstrativos mensal de débito que considerem as quantidades apontadas nas NFs 396.631, 402.748, 549.727 e 554.998” (fl.1001v.), impressos e em cd (fls. 1002/1010).

Intimado dos novos atos e elementos instrutórios, a autuada:

Aponta que em verdade são seis e não quatro as notas fiscais que foram registradas com erro. Além das quatro citadas, ainda há a NF 451699 e a NF 396380. Apresenta uma tabela e garante que dos 76.468 litros de combustíveis supostamente omitidos 65.000 litros estão comprovados.

Detalha todo o procedimento efetuado pela empresa em face dos seis documentos fiscais em discussão.

Menciona (fl. 1044) que dentre os arquivos eletrônicos gravados pelo autuante há um que não se consegue ler. Pede que outro seja enviado para conhecimento do conteúdo, com novo prazo de manifestação, a bem do amplo direito de defesa.

Reitera a ocorrência de ganhos e perdas em datas próximas, não compensados pela fiscalização.

Insiste na realização de “vendas aleatórias”, inexistentes, em face de defeitos no sistema.

Pede, ao final, nesta ordem: i) a juntada das seis notas fiscais referenciadas; ii) a disponibilização do arquivo eletrônico para conhecimento do seu conteúdo, até agora com leitura inacessível, para manifestação; iii) apresentação em separado dos levantamentos e demonstrativos mensais de débito alusivos aos seis documentos fiscais multicitados; iv) retorno do PAF para o autuante firmar novo pronunciamento e adotar novas medidas; v) o provimento da impugnação, em face da nulidade da autuação; vi) a garantia do direito do contribuinte formular a sua sustentação oral na próxima sessão de julgamento; vii) a juntada do doc. 02 para melhor visualização; viii) o envio dos próximos comunicados para o endereço que indicou, sob pena de nulidade do processo.

Em sua réplica, o autuante, além de reiterar seus argumentos anteriores:

Diz que a NF 396380 foi registrada em 04.6.2015 e não em 03.6.2015, dois dias após a sua emissão, o que torna irrazoável a sustentação defensiva.

Quanto à NF 451669, os valores dos supostos comprovantes de medição (fl. 1032) divergem muito daqueles que foram anotados na EFD. Por exemplo: há um volume de vendas de apenas 120.300 litros, quando na EFD está indicado o valor de 3428, 272 litros.

Por outro lado, inexistente qualquer autenticação das leituras de medição apresentadas pela

impugnante (fls. 1060/1073).

Apesar de no seu entender inoportunizar prejuízo à defesa, apensou nova cópia do arquivo referido como inacessível pela autuada.

Na tréplica empresarial, o sujeito passivo, além dos argumentos reiterativos:

Acusa haver alteração do lançamento da apuração de nova omissão, no volume de 4871849 litros de gasolina comum, supostamente inexistentes na autuação inicial, demonstrativo feito em 2020. Mas ainda assim faz as devidas explicações sobre a ocorrência.

Refere que o autuante não fez em separado os demonstrativos relacionados ao impacto decorrente das NFs 396380 e 451699.

Autuante toma conhecimento da tréplica e assinala inexistir fato que já não tivesse sido rechaçado em pronunciamentos anteriores.

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

Dentro da ordem processual de apreciação, compete de início analisar algumas questões preliminares aventadas pelo contribuinte.

A **primeira** é de ordem procedimental processual, no intuito de que as próximas comunicações dentro do PAF rumem para o endereço assinalado pela impugnante, sob pena de nulidade. **O pleito não pode prosperar.** É de bom alvitre que o representante da empresa também tome conhecimento dos atos praticados no PAF. Mas a falta desta medida não enseja nulidade. Isto porque o meio de comunicação oficial entre o fisco baiano e o contribuinte é o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), segundo o art. 127-D do COTEB, e através deste canal é que há de fluir a interação entre ambos.

A **segunda** visa nulificar a exigência estatal porque não teve o contribuinte a oportunidade de explicar e apresentar documentos durante a ação fiscal, em ferimento ao contraditório e à ampla defesa, sem poder fazer cruzamento de dados, apontar inconsistências ou a ocorrência de algum erro escusável.

Há que se diferenciar processo de procedimento fiscal. Neste último, **embora recomendável**, não é crucial para a sua validade jurídica que se estabeleça um diálogo entre o agente estatal e o particular, com vistas a sanear eventuais dúvidas e saber a exata medida da evasão tributária, se é que esta ocorreu. Naquele, sim, é fundamental haver respeito ao contraditório e à ampla defesa, propiciando oportunidades iguais para os sujeitos da relação jurídica expor seus argumentos contrários ou favoráveis à exação formalizada.

A condução dentro do procedimento fiscal assume natureza jurídica inquisitorial, à semelhança do que sucede no inquérito policial, onde a autoridade competente conduz a investigação à luz dos elementos que coletar.

Em tempos de transmissão eletrônica de dados, escrituração fiscal-contábil digital e domicílio tributário virtual, é possível desenvolver-se uma auditoria sem a participação intensa do sujeito passivo, até porque esta participação já se deu quando da transmissão dos lançamentos escriturais via sistemas fazendários. Importante é que o sujeito passivo sabia estar sob ação fiscal, consoante se extrai indubitavelmente do documento de fl. 87.

**Segunda preliminar afastada.**

A **terceira** preliminar envolve a alegação de ter havido ganhos em alguns dias, mas perdas em outros é aspecto que envolve enfrentamento de mérito e será mais adiante apreciado.

Por outro lado, os equipamentos de medição são fundamentais para o controle e segurança da própria empresa, até porque a movimentação de combustíveis diária costuma expressar grandes quantidades. Esta é também uma questão de mérito, vista amiúde mais a frente.

Por fim, falhas no sistema de controle constituem ocorrência grave que deve ser comunicada imediatamente a todos os entes que interessam saber o fluxo dos combustíveis comercializados, tributantes e não tributantes, além de, sobretudo, interessar ao próprio empresário.

#### **Afastado este terceiro pedido de nulidade.**

Um **quarto** pedido de nulidade decorre de uma intercorrência processual: é que o impugnante alega não ter conseguido ler planilha *excel* denominada à fl. 1044, de modo que a inacessibilidade de leitura suscitou ferimento à defesa. Em resposta (fl. 1081), o autuante diz ter reencaminhado o arquivo referido. Como se vê que a empresa foi regularmente intimada à fl. 1084 para se manifestar em trinta dias e deste arrazoado – fls. 1087 a 1110 – deixou de alegar a impossibilidade de leitura do citado demonstrativo eletrônico, entendemos superado o impasse. **Pedido refutado.**

O **quinto** pedido de nulidade atine a ausência do demonstrativo completo de apuração do crédito tributário, deixando o autuante de juntar as planilhas editáveis em duas oportunidades; em verdade, a autuada debruçou-se sobre a cobrança de modo completo, sem arranho à ampla defesa, chegando a detalhar seis operações e o que ocorreu derredor da movimentação dos combustíveis. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização foram concebidos com base na escrituração desenvolvida pelo próprio contribuinte, notas fiscais, EFD e LMC. **Solicitação rejeitada.**

O **sexto** pedido de nulidade abrange o fato da autuada não ter sido intimada do teor da **primeira** informação fiscal. Em verdade, o pronunciamento firmado pelo autuante não alterou naquela oportunidade o valor lançado; Só no caso do art. 127, § 7º do RPAF-BA – fatos ou demonstrativos novos – é que se deve dar vistas à parte contrária. Ademais, por diversas vezes no PAF o sujeito passivo teve a oportunidade de externar suas razões de fato e de direito. **Pedido afastado.**

Por conseguinte, é de realçar 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, os dados 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 de diligência e/ou perícia fiscal adicional**, considerando já existir nos autos elementos probatórios suficientes para o desate da questão.

A auditoria valeu-se 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).*

Dito isto, **dentro da dialética processual de apreciação do argumento empresarial e contra-argumento estatal**, cabível agora examinar o mérito das duas primeiras irregularidades, **a serem analisadas em conjunto**, porque partem do mesmo fundamento técnico-procedimental.



Em primeiro lugar, comparando-se os montantes originalmente exigidos com aqueles constantes do CD de fl. 602, verifica-se neste último, para determinado combustível, haver majoração da cobrança. Trata-se dos valores de ICMS cobrados em face das aquisições de **etanol hidratado comum**. O cotejamento dos demonstrativos nos leva a concluir que o agravamento decorreu da exigência do adicional direcionado para o FECEP – Fundo Estadual destinado ao Combate e Erradicação da Pobreza.

Assim, verificamos cobrança para mais de omissões nas operações com o etanol hidratado comum, em todos os exercícios, tanto para a infração 01 como para a infração 02, a saber:

**Inf 01**

	AI	CD fl. 602
2015	4.252,77	4.753,10
2016	181,50	201,67
2017	3.002,86	3.336,51
2018	148,13	164,59
2019	203,56	226,17
<b>Total</b>	<b>7.788,82</b>	

**Inf 02**

	AI	CD fl. 602
2015	669,65	748,48
2016	31,49	34,99
2017	574,37	638,19
2018	40,66	45,18
2019	38,08	42,31
<b>Total</b>	<b>1.354,25</b>	

A despeito do procedimento significar agravamento da irregularidade, potencialmente só sendo cobrável em outro lançamento, deparamo-nos com omissões de etanol hidratado comum, produto não sujeito ao adicional de alíquota direcionado para o FECEP. Apenas o AEAC - álcool etílico anidro combustível está submetido ao adicional referido, conforme se extrai dos comandos contidos no art. 16, II, 'e', combinado com o art. 16-A, ambos da Lei 7.014/96, *verbis*:

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

...

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

...

e) óleo diesel e **álcool etílico anidro combustível (AEAC)**;

...

Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do **art. 16**, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Nota: A redação atual do caput do art. 16-A foi dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 10/03/16. Redação anterior dada pela Lei nº 12.609, de 27/12/12, DOE de 28/12/12, efeitos a partir de 29/03/13 a 09/03/16:

"Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV e V do artigo anterior, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza."

**Em conclusão, somos pela exclusão dos valores adicionados na revisão fiscal para as omissões detectadas a partir das operações com etanol hidratado comum.**

Por outro lado, não procede o fundamento da 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 ser 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 se a quantidade de ganho num dia encontrar quantidade similar de perda em dia imediatamente anterior ou posterior - circunstância que acusa um forte indício de ter havido equívocos escriturais -, o estoque final de ganho num dia não pode ser abatido em outro, como se torna factível no roteiro tradicional da auditoria de estoques, onde o inventário é feito não dia a dia, mas anualmente.

Porém, não é esta a hipótese identificada neste PAF. Os ganhos levantados pela fiscalização num dia não encontram quantidades similares em outro.

**Salvo no que diz respeito às supostas omissões identificadas em 2016, precisamente em 08.3.2016, conforme CD de fl. 602, a partir de operações realizadas com gasolina comum. Isto porque, conforme se depreende da NF 451699 (e não 451669), a partir da planilha E\_EFD, cd à fl. 1082, houve entrada de 10000 litros em 07.3.2026 de gasolina comum, ao passo que os ganhos detectados no dia seguinte foram de 9976,189 litros, de modo que um quantitativo, pela proximidade de volume e tempo, se compensa com outro. Destarte, é de se excluir da autuação, para 2016, em face de gasolina comum, o valor de R\$ 9.056,26 para a infração 01, e R\$ 1.558,40 para a infração 02.**

Os demais casos apontados pela impugnante não foram desconsiderados pelo autuante, conforme ratificações externadas na sessão de julgamento de 15.10.2025, sem contraponto robusto da parte contrária.

Igual sorte assumem as eventuais inconsistências causadas por erros de medição e de escrituração, segundo alegações da empresa, precisam ser devidamente elididas com a apresentação de sólida prova documental, exibindo-se notas fiscais não escrituradas, erros no apontamento das quantidades entradas ou leituras distorcidas significativas.

As eventuais ocorrências de ter havido evaporações não assumem o condão de causar discrepâncias de ganhos tão importantes como as apontadas nas planilhas fiscais.

Não é razoável 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.

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, 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, 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.*

Conquanto referido pelo sujeito passivo em sua contestação, não se coteja no PAF documentação relacionada à comercialização de combustíveis que pudesse desdizer o conteúdo exibido nas EFDs transmitidas regularmente, particularmente nos Regs. 1300, 1310 e 1320, C100 e C170, apesar de ser factível juntá-la desde outubro de 2020, data da protocolização da defesa, até a assentada deste julgamento.

A auditoria foi taxativa ao afiançar que, depois de proceder à revisão dos levantamentos fiscais: (1) todas as somas e subtrações dos campos dos reg. 1300, 1310 e 1320 foram refeitas, **sem encontrar erro algum**; (2) foi efetivada a checagem de todas as transposições feitas dos registros 1310 e 1320 para o registro 1300, **sem encontrar erro algum**; (3) foi verificado se os valores registrados no campo VOL\_ENTR tinham notas fiscais com as suas datas de entradas registradas no Bloco C da EFD (registros C100 e C170) iguais à anotada no registro 1300, **sem encontrar erro algum**.

Reprise-se que se houve falhas no sistema de controle informatizado da empresa, gerando vendas **aleatoriamente** e respectivas **devoluções**, este fato é **grave** e deveria ser **imediatamente comunicado** às autoridades tributárias e não tributárias para fins de verificação, vistoria e confirmação. Vendas fictícias repercutem em tributos federais, estaduais e municipais. Afora as demais implicações de natureza jurídica.

Também carece de procedência o argumento empresarial de haver acréscimos de cobrança no decorrer da instrução, especialmente no que toca às operações efetuadas em 2015 com gasolina comum, na ordem de 4871,849 litros. Verifica-se que as omissões identificadas continuaram traduzindo os mesmos valores, apenas havendo mera demonstração do registro 1300 corrigido e do mesmo registro sem correções.

Logo, 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.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa dado o seu caráter confiscatório, irrazoável e desproporcional, falece competência para este Colegiado examinar a inconstitucionalidade de dispositivos legais *stricto sensu* em vigor no Estado da Bahia, segundo inteligência do art. 167, I, do RPAF.

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

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações

retratadas neste PAF, as sanções cabíveis são aquelas consignadas no lançamento. Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

**Todavia, há excesso na proposição de multa contida na infração 02.** Já é entendimento consolidado neste Conselho de que a multa devida em função da antecipação tributária é de 60%, nos moldes do art. 42, II, 'd', da Lei 7.014/96. Não de 100%.

**Infrações 01 e 02 julgadas parcialmente procedentes, com redução da multa para 60%.**

Por pertinência temática, também as infrações **03, 04 e 05** serão examinadas **em conjunto**, vez que todas envolvem multa pelo não registro de documentos fiscais nos controles escriturais de entrada da empresa.

O defendente alega que as notas fiscais foram lançadas na contabilidade, nas contas de consumo e no livro Razão, ou disseram respeito a nota cancelada, operação desconhecida ou operação não realizada.

Ademais, sustenta ainda que a capitulação das referidas irregularidades está errada, eis que o enquadramento correto está no art. 42, XV, 'd', da Lei nº 7.014/96.

O autuante retruca que tenha incluído na cobrança notas fiscais canceladas, operações desconhecidas ou não realizadas e também as notas fiscais que não traduziram efetiva entrada de mercadoria.

Efetivamente, a capitulação do ilícito fiscal está correta, isto é, art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, posto envolver **falta de escrituração de documentos fiscais refletores da entrada de mercadorias no estabelecimento**. Veja-se os dispositivos:

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

...

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

...

XV - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais):

...

d) por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal;

**Infrações 03, 04 e 05 procedentes.**

**Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no valor histórico de R\$ 58.969,50, assim discriminado:**

	<b>Lançado</b>	<b>Procedente</b>
<b>Inf. 01</b>	<b>60.016,40</b>	<b>50.960,14</b>
<b>Inf. 02</b>	<b>8.681,07</b>	<b>7.122,67</b>
<b>Inf. 03</b>	<b>121,03</b>	<b>121,03</b>
<b>Inf. 04</b>	<b>722,62</b>	<b>722,62</b>
<b>Inf. 05</b>	<b>43,03</b>	<b>43,03</b>
<b>Totais</b>	<b>69.584,15</b>	<b>58.969,49</b>

**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 269138.0129/20-8, lavrado contra a **SRB REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 58.082,81**,

acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 50.960,14, e de 60%, sobre R\$ 7.122,67, previstas no art. 42, inc. II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 886,68**, prevista no inc. IX do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR