

**PROCESSO** - A. I. Nº 269138.0124/19-2  
**RECORRENTE** - POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0221-03/20-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.06.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0136-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Considerando que a escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), não é qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É preciso comprovar um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional, administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0221-03/20-VD proferido pela 3ª JF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 11/12/2019 no valor histórico de R\$ 842.748,99, abordando a seguinte infração:

***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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**VOTO**

*O defendente apresentou o entendimento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, para que o autuante possa exercer sua atividade fiscalizadora e, se for o caso, lavrar novo auto de infração, considerando, inclusive, além da sobra, a falta de combustível em dias subsequentes ou anteriores.*

*Acrescentou, que eventual equívoco na apresentação de informações digitais não conduz, à presunção de entrada de combustível sem a devida documentação fiscal. Disse que foi violada a ampla defesa (art. 18, II do RPAF-BA), por não ter havido intimação para apresentação de elementos que pudessem elidir a infração imputada.*

*Durante a fiscalização, o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa, haja vista que durante a fiscalização o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

*O autuado apresentou o entendimento de que, independentemente da apreciação do mérito, o auto de infração torna-se nulo de pleno direito, por ser notória a violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos, da moralidade e da busca da verdade material, pelo que desde já, requer que o Fisco Estadual se digne cancelar o presente Auto de Infração, determinando seu conseqüente arquivamento.*

*De acordo com os dados cadastrais, o autuado tem como atividade o comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, mercadorias que estão sujeitas ao pagamento de antecipação tributária, sendo estabelecidos na legislação tributária, os responsáveis pela retenção do imposto nas saídas que efetuarem para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem*

realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Não obstante a falta de comprovação da entrada das mercadorias, não cabe exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

Como já foi dito, considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Portanto, seria inadequada uma acusação fiscal de presunção de omissão de saídas, merecendo ser decretada a nulidade da autuação fiscal se realizada neste sentido.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal se refere à 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 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. Neste caso, não houve necessidade de levantamento quantitativo como alegado nas razões de defesa.

Constata-se que o Auto de Infração não trata de presunção de omissão de saídas, como alegou o defendente. O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendente, observo que não implica nulidade do lançamento caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente a autuação fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, diligência ou revisão fiscal, fica indeferido o pedido, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dívida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia, diligência fiscal e revisão formulado pelo autuado em sua impugnação (com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99).

O impugnante destacou que durante a ação fiscal foram lavrados pelo autuante dois autos de infração, e apresentou o entendimento de que é necessário apreciação conjunta dos dois autos lavrados. Pela correlação entre as infrações, o defendente entende que ambos os autos devem ser apreciados em conjunto, com defesa única, considerando que há uma suposta infração principal e uma suposta infração que decorre.

Observo não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade e não há prejuízo ao defendente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados, inexistindo previsão regulamentar para reunião dos processos, requerida pelo defendente.

Quanto ao mérito, a autuação fiscal trata da 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 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, nos meses de dezembro de 2015, dezembro de 2016,

dezembro de 2017 e dezembro de 2018.

*O autuado não exibiu qualquer dado que comprovasse a inexistência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação, e por se tratar de produto enquadrado no regime de Substituição Tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, conseqüentemente, comprovação de recolhimento do imposto.*

*Não obstante essa falta de comprovação, não caberia exigir o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.*

*Considerando que o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias.*

*Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada.*

*Foi exigido o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, o posto revendedor varejista, em relação ao combustível, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, de acordo com as quantidades apuradas mediante verificação de variação volumétrica em índice acima do admitido na legislação, registrada no LMC/Registro 1300 da EFD.*

*O contribuinte, na condição de adquirente de combustível, mercadoria enquadrada por lei no regime de substituição tributária, é considerado substituído pela legislação, haja vista que no caso de combustíveis, a Lei 7.014/96, no art. 8º atribui ao distribuidor e ao industrial ou extrator a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, com a obrigatoriedade de fazer a retenção do imposto na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes.*

*Para fundamentar suas alegações, o defendente colaciona trecho do Acórdão JFJ Nº 0160-02/19. Entretanto, no mencionado Acórdão o relator ressaltou que foi exigido o imposto por presunção, e não ficou comprovado naquele PAF os fatos que poderiam sustentar a presunção.*

*O defendente alegou que não foram vistos os LMCs físicos que tinham sido retificados, tendo o autuante analisado apenas os primeiros arquivos que tinham sido enviados. Afirmou que nunca adquiriu combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, sendo a autuação decorrente de erros de medição e divergências existentes entre a escrituração eletrônica e os livros contábeis.*

*Disse que junta, em separado, para comprovação do alegado, o documento do LMC físico relativo a todos os dias em que o autuante apurou e listou no Auto de Infração, onde esta Junta de Julgamento Fiscal poderá vislumbrar divergência de informações.*

*Observe que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como, no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais. Neste caso, não pode ser acatado livro físico para comprovar a escrituração fiscal.*

*Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte, e tais registros, devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, e não foram apresentadas provas concretas que justificassem erros na EFD, a exemplo de Laudos de Intervenção Técnica à época dos fatos.*

*Observe que a Portaria ANP Nº 26, datada de 13/11/1992, dispõe no seu art. 5º sobre a aplicação do percentual de 0,6% para os postos revendedores, de forma que, somente quando for constatada perda de estoque físico superior ao mencionado percentual, cabe ao posto revendedor proceder à apuração das causas. Neste caso, por se tratar de uma regra destinada aos postos revendedores, é razoável utilizar o citado percentual como referência.*

*Vale ressaltar, que nas operações de saídas dos produtos das distribuidoras, seja para venda ou transferência de combustível, é utilizado litro como unidade de medida, na temperatura ambiente e, além da variação volumétrica em função da temperatura, podem ocorrer perdas por manuseio e evaporação, por isso, foi indicado o percentual admissível de perda de até 0,6%, e a legislação deste Estado admite um percentual maior, de 1,8387%.*

*Verifico que as alegações concernentes aos ganhos relativos às variações volumétricas, não foram comprovadas*



*quando foi realizado o procedimento fiscal, mediante registro no livro de controle de movimentação do combustível, ou sua retificação enviada à SEFAZ antes da ação fiscal. Como se trata de leitura efetuada à época dos fatos inexistia possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se verificar se a apuração a mencionada não foi efetuada corretamente, à época.*

*A variação volumétrica em decorrência da variação de temperatura, tanto pode ser positiva como negativa. No caso de perda por evaporação não registrada, provocaria omissão de saída de combustível, por isso não se poderia exigir o ICMS, por se tratar de mercadoria com fase de tributação encerrada.*

*Em relação à variação positiva registrada e não comprovada, entende-se que houve entrada física de produtos em volume superior ao percentual estabelecido na legislação, ocorrendo um incremento no estoque sem a documentação fiscal. A entrada do volume acrescido sem a necessária comprovação, consubstancia um fato gerador do ICMS, e não tendo a comprovação da origem da mercadoria o estabelecimento detentor deste combustível é responsável pelo pagamento do tributo.*

*Como já mencionado, o autuado tem como atividade o comércio de combustíveis, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (art. 6º, inciso IV, da Lei 7.014/96), sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no RICMS/BA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, deduzida a parcela do tributo calculada na forma do item anterior, a título de crédito fiscal.*

*O defendente apresentou o entendimento de que o seu estoque total é superior ao comercializado, e mencionou decisão judicial de que, para a configuração da omissão de entrada, seria necessário haver mais venda de combustíveis do que aquisição. Entretanto, no caso em exame, não foi realizado levantamento de estoque, como entendeu o defendente.*

*No presente processo, o autuante apurou, com base na escrituração realizada pelo próprio autuado, quantidades de “ganhos”, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre esses “ganhos” considerados excedentes. Dessa forma, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.*

*Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.*

*Quanto ao pedido para descon sideração da multa aplicada, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, argui preliminar de nulidade por violação ao devido processo legal e à ampla defesa pela ausência de julgamento conjunto do presente PAF com o Auto de Infração nº 2691380123/19-3, que seria acessório desta autuação, decorrendo do mesmo fato gerador e a Junta não teria se manifestado sobre essa questão. Defende que não era o caso de autuação exclusiva, ainda que em valor superior a R\$ 200.000,00 pois a infração daquele outro auto decorre diretamente daquela trazida neste.

Argui ainda preliminar de nulidade por violação ao princípio da legalidade, pela impossibilidade de utilização do art. 10º, parágrafo único da Portaria nº 445/98 como caracterizador do fato gerador, notadamente por só ter vindo ao mundo jurídico através da Portaria nº 159/2019, de maneira que não poderia ser aplicado retroativamente. Colaciona parecer jurídico confeccionado a pedido do SINDCOMBUSTÍVEIS/BA para sustentar sua defesa da nulidade da fiscalização, realizada com base em norma ilegal, trazida em portaria e ainda aplicada de forma retroativa.

Aponta a nulidade do Auto de Infração por considerar apuração diária sendo que o imposto é de apuração mensal e não há regime especial de fiscalização, hipótese em que se permitiria o cotejo diário.

Acusa nulidade do julgamento por violação ao princípio da ampla defesa pela negativa genérica de revisão fiscal, apontando que esclareceu em defesa que a autuação se deve a equívocos como o não envio de EFD retificadora e erros de medição tendo ainda deixado claro que a retificação promovida em seus livros LMC ocorreram antes da ação fiscal, sendo totalmente possível a retificação, notadamente porque foram impressos à época e armazenados.

Destaca que apresentou todo o seu LMC para comprovar a divergência nas informações da EFD e aquela constante dos livros físicos, que seriam a maior prova, especialmente por ter sido retificado e impresso antes da ação fiscal, remanescendo como único equívoco a falta de envio da retificadora para a EFD, de modo que, se o autuante adotasse com a recorrente o mesmo procedimento adotado com outro contribuinte em situação idêntica, solicitando os livros físicos, poderia constatar a divergência de informações.

Argumenta que é nula a decisão por ter rejeitado a realização de perícia, diligência ou revisão fiscal de forma genérica, sendo que seus livros fiscais podem ser aceitos, uma vez que elaborados antes da ação fiscal, não havendo prejuízo para a Fazenda perquirir a verdade material, analisando seu LMC físico. Observa que a 1ª JJF teria mudado de entendimento em Auto de Infração praticamente idêntico (2691380115/19-3), defendido pelo mesmo advogado.

Relata que naquele PAF foi acatada a apresentação dos livros físicos, onde estariam as informações reais, determinando sua análise, desde que apresentados com laudo pericial que ateste sua confecção antes da ação fiscal, o que é o mesmo caso dos autos, em que junta laudo pericial com o recurso.

Destaca ter a perícia concluído que os livros físicos foram elaborados à época, ou seja, nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, e não após a ação fiscal, iniciada em novembro de 2019, de modo que a manutenção do julgamento viola a ampla defesa, motivo pelo qual requer a nulidade do julgamento com o retorno dos autos para que sejam analisados seus livros físicos.

No mérito, sustenta a ausência de omissão de entrada, tendo havido erros de medição e de inserção de notas, mas comprovação da ausência de venda em volume superior à compra, de modo a conduzir à incerteza do cometimento da infração.

Insiste que todas as informações interpretadas como omissão foram erros cometidos, pontuando que em todos os dias em que a fiscalização apontou suposta sobra de combustíveis é possível perceber falta no mesmo nível no dia anterior ou posterior, questionando qual empresário suportaria uma perda de mais de 800 litros de gasolina como no exemplo dos dias 15/01/2015 e 16/01/2015, quando no primeiro dia foi encontrada uma sobra de 804,83 litros e, no dia seguinte, uma falta de 828,32 litros.

Diz que essas perdas e sobras comprovam erros contábeis sucessivos, mas nunca omissão de entrada, questão não analisada pela Decisão recorrida.

Destaca que no período fiscalizado o LMC aponta dados relativos à aquisição de combustíveis e das vendas efetuadas pelo posto no período, de maneira que, se o fiscal autuante tivesse interesse de aprofundar a investigação, veria que a recorrente adquiriu mais combustível do que vendeu durante todo o período.

Sustenta a fragilidade da metodologia utilizada, o que compromete a certeza do cometimento da infração, estando demonstrada a insegurança da sua existência de modo a ensejar a nulidade da autuação, apontando o Acórdão JJF nº 0160-02/19, no qual o Auto de Infração foi julgado nulo. Conclui requerendo o provimento do Recurso Voluntário, caso superadas as preliminares.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Em sessão suplementar, a 1ª CJF converteu o feito em diligência para que o autuante apreciasse os documentos que acompanharam o Recurso Voluntário, avaliando a pertinência das alegações da recorrente e, se fosse o caso, elaborasse novo demonstrativo.

O autuante se manifestou às fls. 1479-1480v apontando que não basta apenas alegar que as

divergências decorrem de erros sem comprovar a incorreção da escrituração, afirmando ainda que o simples exame do processo natural de desgaste do LMC impresso não autoriza concluir pela veracidade das informações nele contidas, cabendo a demonstração da correção dos lançamentos à recorrente.

Aponta ainda que o controle dos estoques é realizado todos os dias pelos postos revendedores, o que resulta na independência dos valores levantados, que não possuem qualquer conexão ou vínculo com os dias anteriores ou posteriores, esclarecendo ainda que a apuração do ICMS, que é mensal, não se confunde com a identificação dos fatos geradores ocorridos, que podem acontecer a cada segundo ou a cada dia.

Defende ainda a segregação das autuações, de acordo com a legislação vigente, assim como a aplicação do § único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 que, como norma procedimental, poderia ser aplicado retroativamente, na forma do § 1º, do art. 144 do CTN. Conclui ressaltando que é possível impugnar os registros da EFD desde que com a apresentação dos documentos que comprovam seu erro e não apenas o LMC, em face da indivisibilidade da contabilidade.

A recorrente foi cientificada da diligência em 15/12/2023, conforme mensagem DT-e de fl. 1484, porém, não se manifestou, conforme certificado à fl. 1485. Os autos retornaram para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 09/04/2024 e posteriormente adiado para a sessão de 20/05/2024.

## VOTO

Analiso, inicialmente as preliminares suscitadas no recurso.

### **Preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau por ausência de julgamento conjunto.**

A recorrente defende que o presente PAF deveria ser julgado em conjunto com o Auto de Infração nº 269138.0123/19-3, ao qual estaria relacionado.

Sem razão, contudo. Embora o julgamento conjunto possa ser uma medida considerada desejável, especialmente para evitar a possibilidade de decisões contraditórias, não há norma estabelecendo sua obrigatoriedade. Consequentemente, não é possível considerar violação ao devido processo legal e à ampla defesa somente por este motivo.

Ademais, o Auto de Infração nº 269138.0123/19-3 já se encerrou e se encontra arquivado, o que inviabiliza a reunião para julgamento em segunda instância, considerando que, até mesmo no âmbito do Judiciário, não há possibilidade de reunião de ações conexas quando uma já se encontre sentenciada (art. 55, § 1º do CPC).

Rejeito, portanto, a preliminar.

**Preliminar de nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de utilizar o parágrafo único, do art. 10 da Portaria nº 445/98 como caracterizador de fato gerador e de lhe atribuir efeito retroativo.** A recorrente sustenta que o referido dispositivo, com a redação que lhe foi dada pela Portaria nº 159/2019 não poderia fixar novo fato gerador para fins de lançamento, sobretudo com efeito retroativo.

Entendo que também não assiste razão neste tópico.

As Portarias mencionadas não instituíram e nem modificaram o fato gerador do tributo, como defende a recorrente. Da análise do dispositivo questionado é possível compreender que somente foi estabelecido um novo critério de apuração nos levantamentos quantitativos por espécie de mercadoria em estabelecimentos revendedores de combustíveis.

O que há, aparentemente, é uma má compreensão da auditoria realizada e dos parâmetros adotados para identificar eventuais omissões quanto a operações tributadas. A auditoria de estoques busca analisar os registros de inventário e os efeitos das entradas e saídas ocorridas no exercício e informadas pelo próprio contribuinte.



Neste ponto, o parágrafo único, do art. 10º da Portaria nº 445/98 apenas estabelece um limite de tolerância do que o auditor deve considerar como faltas ou sobras não decorrentes de omissões, ou seja, trata-se de um limite até onde o qual a fiscalização não pode considerar como operações omitidas para fins de lançamento. Não se trata de “novo fato gerador” e, como critério de apuração, é uma exceção à irretroatividade, conforme art. 144, § 1º do CTN.

Rejeito a preliminar.

**Preliminar de nulidade do Auto de Infração pela apuração diária sem existir regime especial de fiscalização.** A recorrente afirma que a apuração diária somente seria permitida em Regime Especial de Fiscalização e, como não é o caso, a autuação teria contrariado a legislação vigente.

Discordo. Como mencionado em relação à preliminar anteriormente rejeitada, o critério de apuração inserido no parágrafo único, do art. 10º da Portaria nº 445/98 estabelece a movimentação diária como parâmetro para avaliação das operações escrituradas e/ou realizadas pelo contribuinte. Isso não significa uma alteração na sistemática de apuração do tributo, tampouco depende de Regime Especial de Fiscalização.

Considerando a indiscutível fungibilidade da mercadoria revendida (combustíveis), assim como a periculosidade que obriga, inclusive, o controle diário de estoques, ainda que a apuração do imposto seja mensal, isso não é suficiente para afastar a necessidade de esclarecer as divergências verificadas no cotejo realizado pela fiscalização.

Não é demais lembrar que os dados utilizados para o levantamento foram fornecidos pelo próprio contribuinte, cabendo a este, por consequência, esclarecer o que justifica tais divergências.

Rejeito a preliminar.

**Preliminar de nulidade do julgamento por violação da ampla defesa e da busca da verdade material pela negativa de revisão fiscal.** A referida preliminar, a meu ver, se confunde com o mérito e, por consequência, com ele será apreciada.

**Mérito.** Em síntese, a recorrente sustenta que o lançamento ocorreu pela existência de divergência entre as informações lançadas em sua EFD e os registros mantidos pelo sujeito passivo, que foram corrigidos internamente, especialmente no seu LMC físico, mas que por descuido não foram objeto de retificação da escrituração fiscal digital.

Para corroborar a alegação, apresenta cópias do LMC físico acompanhadas de laudo pericial com o intuito de atestar que os documentos foram elaborados em momento próximo aos fatos, de modo a comprovar que a alteração dos registros ocorreu antes da ação fiscal e que, por este motivo, deveria ser considerada para afastar a presunção de legitimidade da autuação.

Todavia, entendo que a pretensão não merece prosperar.

Conforme já salientado, penso que há uma má compreensão da rotina de auditoria aplicada, na verdade (equívoco também cometido por este relator, quando proferiu o voto vencido no Acórdão CJP nº 0107-11/21-VD). O levantamento quantitativo por espécie de mercadoria é uma técnica que permite construir presunções de entrada e/ou saída a partir do confronto dos registros de inventário com os de entrada e saída de mercadorias no exercício.

No caso dos postos revendedores de combustíveis, no entanto, há particularidades decorrentes da própria mercadoria comercializada e dos dados da EFD que foram eleitos pela legislação para análise. Mas isso não altera o fato de que se trata de uma presunção construída com base em informações declaradas pelo próprio contribuinte, de modo que compete a este justificar o que levou à escrituração errada, não bastando apenas alegar de forma genérica a existência de divergências.

Ora, se toda divergência da escrituração fiscal pudesse ser afastada pela afirmação de falha humana, sistêmica (ou de qualquer natureza), sem a sua devida comprovação, nenhum

lançamento se sustentaria. Erros acontecem, é verdade, mas quando recaem sobre informações que possuem presunção de veracidade estabelecida na legislação, e não são corrigidos oportunamente, demandam maior esforço probatório do responsável.

A fiscalização utiliza o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC) e ratificado pela Resolução nº 23/2004 da Agência Nacional de Petróleo, para registro diário dos estoques de combustíveis dos postos revendedores. Foi adotado como livro fiscal, conforme Cláusula primeira do Ajuste SINIEF 01/92, e art. 219 do RICMS/BA. Atualmente é regulamentado pela Resolução ANP nº 884/2022, atualização aprovada para possibilitar que o LMC seja gerado de forma eletrônica e impresso, após consulta pública de 45 dias e audiência pública realizada pelo órgão competente.

Trata-se de documento de preenchimento obrigatório (arts. 1.179 e 1.180 do Código Civil e inciso II, do § 2º, do art. 63 da Resolução CGSN nº 140/2018), cuja autenticação, que antes era de competência das Juntas Comerciais (arts. 32, inciso III, e 39, inciso I, da Lei nº 8.934/1994), passou a ser realizada por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arts. 10 e 11 da Medida Provisória 2.200-2/2001 c.c. art. 2º do Decreto Federal nº. 6.022/2007 c.c. § 1º do art. 2º da Instrução Normativa DREI nº 82, de 19 de fevereiro de 2021).

Consequentemente, as declarações lançadas no SPED, pelo contribuinte ou seus prepostos, constituem hipótese de presunção legal dos eventos comunicados, como todo documento particular em relação ao seu signatário (art. 10, § 1º da MP 2200-2/2001 c.c. arts. 219 e 1.177 do Código Civil), sendo admitido expressamente o seu exame, na forma do art. 195 do CTN, já que inaplicável qualquer disposição que limite ou exclua o direito de examinar “[...] *mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los*”.

A escrituração fiscal digital é obrigatória para os contribuintes do imposto (art. 248 do RICMS/BA), que devem ainda observar o Ajuste SINIEF 02/09 bem como as especificações do leiaute do arquivo digital e do guia prático da EFD-ICMS/IPI, estabelecidos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18, por força do disposto pelo art. 249 do RICMS/BA.

Quando o contribuinte lança informações erradas na sua escrituração fiscal, assume as consequências da presunção de veracidade que recai sobre elas, especialmente quando não providencia a retificação nos prazos previstos pela legislação.

Por este ângulo, a demonstração de que o LMC físico foi alterado antes da ação fiscal pouco importa para afastar a presunção de legitimidade do lançamento até mesmo porque a recorrente somente trouxe os documentos físicos, com dados distintos, para confrontar com as informações que lançou na escrituração fiscal, sem comprovar a causa das divergências.

É preciso que esclareça as divergências nas operações que declarou adequadamente, não podendo se escorar apenas na lógica de que se o volume de entrada em um dia é próximo ao de saída em outro, anterior ou posterior, deveriam ser compensados. Além de não existir como ter a certeza de que se trata do mesmo combustível, mesmo que a tese da compensação seja válida por um registro de nota com data equivocada do abastecimento, por exemplo, *é do contribuinte o ônus de esclarecer eventuais equívocos ocorridos na sua operação*, independentemente da sua origem, considerando que a prova em sentido contrário é o meio adequado para afastar a presunção.

Há exemplos na jurisprudência do CONSEF de acolhimento de impugnação para reduzir o valor da autuação quando a recorrente esclarece os contornos fáticos que justificam os supostos equívocos na sua escrituração fiscal (confira-se o Acórdão JF nº 0188-02/21-VD e o Acórdão JF nº 0171-03/20-VD, a título de exemplo).

Logo, não é qualquer alegação de erro que será capaz de ilidir a autuação. É a demonstração de um motivo plausível, capaz de repercutir na escrituração, que permitirá o reconhecimento de que os registros de entrada e/ou saída foram provocados por um equívoco operacional,



administrativo, humano, de sistema, ou de qualquer natureza.

Assim, rejeito as preliminares arguidas pela recorrente e voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0124/19-2**, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 114.867,66**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSE AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS