

**A. I. Nº** - 022073.0005/17-5  
**AUTUADO** - RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 03/11/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0160-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração não impugnada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apontado ficou reduzido. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/05/2017, refere-se à exigência de R\$81.423,57 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2014; janeiro e fevereiro de 2015; julho de 2016. Valor do débito: R\$20.972,29. Multa de 60%.

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$46.699,29. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$13.751,99. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 124 a 143 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e faz uma síntese do Auto de Infração. Diz que o presente lançamento é manifestamente improcedente, ressaltando que o autuante, ao promover o cálculo do levantamento quantitativo não levou em conta o coeficiente de perdas naturais do produto combustível, no percentual de 0,6% de perda por evaporação.

Afirma que este percentual de perda, previsto em Portaria Federal, é relacionado às características voláteis dos produtos que comercializa, pois decorrem da natureza físico-química das mercadorias e, portanto, não devem ser consideradas como saídas comerciais para fins de tributação do ICMS.

Informa que a Portaria nº 26 de 13/11/1992 do DNC, que ao tratar do preenchimento dos campos do LMC fala expressamente que apenas as variações da mercadoria que ultrapassem a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico é que deverão ser devidamente justificadas.

Também ressalta que a Instrução Normativa anexa à citada Portaria nº 26/92, adota o mesmo entendimento, ao orientar quanto ao preenchimento dos campos específicos do LMC, no inciso VII, item 13, "f" mencionando a necessidade de informar as "Variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC;".

Entende que o Fisco deve considerar o coeficiente de perdas nas saídas reais por decorrer de exigência legal, já tendo se pronunciado neste sentido através do PARECER Nº 11707/2013, de 14/05/2013, cujos efeitos são vinculativos para a própria Administração Tributária. Conclui que deve ser deduzido da exigência fiscal esse percentual, de forma que o resíduo, após a citada dedução, representa as supostas omissões quantitativas a serem consideradas na exigência fiscal.

Também alega que, consoante expressa determinação da legislação de regência, as operações com combustíveis estão sujeitas ao regime de antecipação tributária total. Por esta sistemática, o tributo passa a ter incidência monofásica e, ao invés de ser recolhido em cada uma das etapas da cadeia de circulação, é exigido de forma concentrada em uma única vez. Ao contribuinte eleito por lei como substituto incumbe a obrigação de reter o valor do imposto incidente nas operações subsequentes, iniciando – e ao mesmo tempo encerrando a tributação.

Afirma que, neste passo, todas as demais operações passam a ser não tributadas, visto que o ICMS incidente foi calculado com base nos valores constantes na pauta fiscal e recolhido integralmente pelo substituto. Os contribuintes substituídos, em verdade, passam a configurar meros contribuintes de direito, à medida que sofrem apenas a repercussão econômica da tributação. Neste sentido, cita o art. 8º da Lei 7.014/1996, e diz que o art. 9º da lei do ICMS/BA, em especial, disciplina o encerramento da tributação em razão da aplicação do regime de antecipação.

Alega que, se observa que os combustíveis (álcool) e (combustíveis líquidos derivados de petróleo) estão elencados no rol de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, razão pela qual a autuação se mostra manifestamente improcedente. Em apoio do ora afirmado, menciona o posicionamento exarado por este Conselho de Fazenda, Acórdão JJF 0102-04/02, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

Diz que o auto de infração objetiva imputar responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos já efetivamente recolhidos aos cofres públicos, e ao fazê-lo incide em inequívoco *bis in idem* face à aplicação do regime de antecipação tributária.

Para justificar o flagrante desrespeito aos arts. 8º e 9º da Lei 7.014/1996, a autuação se fundamenta apenas e tão somente no descumprimento de um dever instrumental atribuído ao ora recorrente: o de exigir a documentação pertinente no momento de adquirir a mercadoria do substituto tributário. No entendimento do Fisco, a não exigência implica na presunção de não pagamento do ICMS com assunção de responsabilidade solidária do adquirente, argumento acolhido pelo julgador de primeira instância.

Primeiro, destaca que a presunção é prova indiciária, e, portanto, indireta, cuja utilização é bastante restrita no âmbito do Direito Tributário. Em regra, as presunções decorrem de expressa disposição legal e admitem prova em contrário – circunstâncias que não foram devidamente sopesadas pelo julgador de primeiro grau.

Diz que a norma impositiva tributária tem por hipótese de incidência alguns dos fatos materiais descritos na Constituição Federal, ao passo que as obrigações instrumentais (ou acessórias) instituem deveres de fazer ou não fazer que facilitem o trabalho da Administração Fazendária.

Afirma que o descumprimento do dever instrumental não tem por consequência o nascimento de uma obrigação tributária principal. O consequente da norma que institui o dever acessório é a aplicação de sanção, e não um fato material descrito na hipótese de incidência ou estabelecido por meio de presunção.

De outro lado, destaca que os deveres referentes à documentação apenas objetivam registrar as atividades dos contribuintes, de modo a facilitar a fiscalização e controle pela Administração Fazendária quanto à ocorrência de fatos geradores.

Ainda que parcialmente não cumpridos no presente caso concreto, observa que não houve qualquer prejuízo às atividades fiscalizatórias, que podem ser realizadas por diversas formas, inclusive através do exame das demonstrações contábeis do contribuinte.

Ressalta que, por força do art. 228 do RICMS, o imposto é apurado mediante a apresentação da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST, remetida à SEFAZ mensalmente e que contém, dentre outras informações, “a base de cálculo do ICMS-ST, o ICMS retido por ST, o ICMS de devoluções de mercadorias, o ICMS de ressarcimentos, crédito do período anterior, pagamentos antecipados, ICMS-ST devido, repasse de ICMS-ST referente a combustíveis, crédito para o período seguinte, total do ICMS-ST a recolher e transferências efetuadas”.

Alega, ainda, que o imposto devido também pode verificado através do livro de movimentação de combustíveis, cuja escrituração é obrigatória nos termos do RICMS. A exigência de nota fiscal referente à cada operação de aquisição, portanto, constitui apenas um dentre os diversos instrumentos postos à disposição da Administração Fazendária para melhor exercer a fiscalização. No fiel exercício de seu *munus* o Fisco pode valer-se do extenso rol de deveres instrumentais a que se encontram obrigados os sujeitos passivos, de modo que uma suposta presunção de não recolhimento do ICMS em função do descumprimento deste dever acessório é elidida através da análise de toda documentação supra referida.

Entende que a compra de mercadoria desacompanhada de documentário fiscal representa apenas infração a um dever de registro das operações e não constitui *de per se* causa suficiente à imputação do dever tributário principal mormente à guisa de responsabilidade solidária, uma vez que esta não se presume e deve defluir, necessariamente, de imposição legal.

No que toca às infrações apontadas, alega que constatou inconsistências no ato fiscalizatório, resultando na apuração de uma base de cálculo em valores muito maiores do que aqueles efetivamente provenientes do desempenho da atividade empresarial do sujeito passivo.

Afirma que tal erro na determinação do suposto montante tributável é decorrente da desconsideração dos registros contábeis e das notas fiscais que, em conjunto, materializam as operações realizadas pelo contribuinte, ainda que a autoridade fazendária, no decurso das ações fiscais, não tenha identificado nenhum indício de falsidade ou de outro vício que torne os documentos imprestáveis como meios de prova.

Diz que não se pode olvidar que à semelhança com o Direito Penal na tutela ao direito de liberdade, o Sistema Tributário é erigido com o escopo de delimitar a atividade estatal, conferindo garantias ao cidadão-contribuinte na medida em que restringe as hipóteses em que o Estado poderá exigir do jurisdicionado a entrega de uma parcela de seu patrimônio sob a forma de tributo. O patrimônio, pareado com o direito de liberdade, constitui um dos mais importantes bens jurídicos a merecerem tutela, e a legalidade exsurge, neste íterim, como um dos principais instrumentos efetivadores desta proteção.

Neste sentido, destaca que as notas fiscais e documentos colacionados aos autos demonstram a existência de erros nos atos fiscalizatórios, resumidamente demonstrados na tabela que elaborou. Assegura que todas as operações foram devidamente registradas no livro de Registro de Entradas e no livro LMC, cujo controle é informatizado, e no mesmo período o impugnante foi fiscalizado pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), que não acusou qualquer irregularidade no período fiscalizado. Entende que situações como a dos presentes autos ensejam a exclusão das quantidades consignadas nas notas fiscais escrituradas. Neste sentido, cita decisão da 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0012-04/10

Registra que erros de tamanha proporção ensejam, ao menos, a conversão do julgamento em diligência para suprimento das falhas existentes, apurando-se ao final, se houver, o montante efetivamente devido pelo sujeito passivo.

Em atenção à eventualidade e ao dever de concentração de todos os argumentos da defesa em uma única fase processual, e caso a autoridade julgadora considere se tratar de matéria extremamente complexa, pugna, desde logo, pela realização de perícia, nos termos do art. 145 do RPAF, com o objetivo de realizar o cotejo entre as operações supostamente desacompanhadas do documentário fiscal respectivo, alegadas pela autoridade fazendárias, e o lastro documental acostado pelo contribuinte.

Afirma que sua necessidade decorre da aplicação, no presente caso concreto, do princípio da verdade material. O crédito fiscal se lastreia na presunção legal advinda de divergência de informações entre a movimentação de combustíveis e a escrita fiscal do sujeito passivo.

Informa que, no propósito de colaboração com as autoridades fazendárias, coloca à disposição, desde logo, seus registros contábeis. Salienta, no entanto, a necessidade de um prazo de 60 (sessenta) dias para juntada de sua escrita, necessário à ordenação de extensa documentação, relativa aos últimos 05 (cinco) exercícios fiscais. Elabora os quesitos da perícia solicitada.

Acrescenta que em atenção ao princípio da eventualidade, na hipótese de não ser acolhida toda a argumentação acima exposta, possui motivos para, ao menos, ter a penalidade reduzida.

Informa que se dedica ao comércio de combustíveis, mercadoria sujeita a incidência monofásica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Todo o imposto incidente nas suas operações já se encontra efetivamente recolhido aos cofres públicos pelas refinarias distribuidoras, não restando, por consequência irrefutável, saldo de tributo a pagar.

Registra a inexistência de qualquer embaraço à fiscalização, uma vez não apontados pela autoridade fazendária vícios na documentação fiscal apresentada e/ou emitida pelo impugnante.

De tudo o quanto ora expõe, conclui que no caso em análise, se houve prejuízo ao erário público, é manifestamente diminuto, seja no tocante ao volume da arrecadação, posto que houve pagamento integral do ICMS pelo substituto tributário, seja em relação à fiscalização das atividades do contribuinte.

Apresenta o entendimento de que a penalidade imposta representa clara violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Menciona ensinamentos da doutrina e a jurisprudência, e diz que em relação ao caso em tela, o que se verifica é o total descompasso entre a gravidade da sanção imposta ao contribuinte, quando comparada ao quadro fático que ensejou sua aplicação, restando evidente a desproporcionalidade.

Por fim, pede e requer:

- a) Recebimento da impugnação ante sua tempestividade e regularidade formal.
- b) A concessão do prazo de 60 (sessenta) dias para juntada das suas demonstrações contábeis.
- c) A exclusão dos seus estoques e da movimentação de compra e venda das suas mercadorias do coeficiente de perdas naturais do produto combustível, no percentual de 0,6% de perda por

evaporação, em conformidade com a Portaria 26/92 da ANP e nos termos do PARECER SEFAZ Nº 11707/2013.

- d) Exclusão do levantamento fiscal, das quantidades consignadas em notas fiscais devidamente escrituradas.
- e) Conversão do julgamento em diligência, ou caso necessário, a realização de perícia, para exclusão dos valores escriturados e determinação do montante efetivamente devido, se houver.
- f) Redução da penalidade imposta, em atenção aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao efeito confiscatório.

O autuante presta informação fiscal às fls. 204/205 dos autos. Reproduz as alegações defensivas e diz que em relação às perdas por evaporação, independente de notificação do DNC, quando for constatado perda de estoque físico de combustível superior a 0,6%, caberá ao Posto Revendedor proceder a apuração da causa, e se for constatado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo dos equipamentos correspondentes.

Informa que, se procedesse ao cálculo de 0,6% sobre o valor das entradas, seria uma escrituração fictícia, uma vez que 0,6% é o limite máximo estabelecido na Portaria

Afirma que qualquer valor que fosse apropriado a título de evaporação iria aumentar o valor do ICMS reclamado, uma vez que esses valores seriam computados como saídas de combustível, o que deveria ter a correspondente entrada para dar suporte ao movimento operacional de saída. Informa que anexa aos autos novos demonstrativos de estoque e da base de cálculo.

Intimado sobre a informação fiscal, o defendente apresentou manifestação às fls. 289 a 296 do PAF. Alega que a auditoria realizada nos estoques não considera as perdas de combustível ocasionadas pela evaporação do produto, no percentual estipulado pela Portaria nº 26 de 13/11/1992 do DNC.

Registra que a autoridade fazendária sustenta que tal redução no estoque do sujeito passivo representaria escrituração fictícia, à medida que resultaria em modificação no quantitativo de saídas sem a correspondente escrituração da entrada de mercadoria.

Diz que a argumentação não merece prosperar. As perdas por evaporação de combustível ocorrem em função da natureza e característica do produto. Trata-se de produto extremamente volátil, cujas condições transporte e temperatura implicam em evaporação independentemente da estanqueidade.

Ressalta que essa perda devido à evaporação, deve ser levada em conta pela autoridade fiscal ao promover a auditoria dos estoques, sob pena de se cobrar tributo sobre combustível que não circulou. A desconsideração desta perda só deve ocorrer, caso, injustificadamente, ocorrer vazamento de mercadorias acima do percentual aceito pela Portaria nº 26/92, hipótese em que o contribuinte tem o ônus de demonstrar as razões da perda (extravio, roubo, furto etc.).

Afirma que em âmbito administrativo, o PARECER Nº 11707/2013, de 14/05/2013, da SEFAZ, reconhece a aplicação do procedimento, e por se tratar de resposta à consulta formulada pelo contribuinte, integra, para todos os efeitos, o rol da legislação tributária, nos termos do art. 100 da lei federal 5.172/1966. No mesmo sentido, já decidiu, oportunamente, este E. Conselho:

Informa que no caso em tela, as perdas por evaporação não ultrapassam o percentual de 0,6%, razão pela qual, não há que se falar em vazamento para o meio ambiente. Demais disso, o registro contábil do contribuinte já prevê o ajuste relativo às perdas apontadas, não havendo que se falar em escrituração fictícia na hipótese em que todo o registro foi efetuado em conformidade com os parâmetros normativos estabelecidos.

No que toca às infrações apontadas, alega que as notas fiscais e documentos colacionados aos autos demonstram a existência de erros nos atos fiscalizatórios, resumidamente demonstrados na tabela que elaborou.

Também alega que na auditoria de estoque realizada, a autoridade fazendária não declara quais notas e documentos fiscais se utilizou para refazer o cálculo das supostas omissões no recolhimento do ICMS, apenas apresenta, em números absolutos, o novo montante de imposto devido relativamente à cada infração.

Assim sendo, embora tenha se verificado redução no *quantum* efetivamente devido, em atenção ao princípio da verdade material, deve ser realizado cotejo entre as operações supostamente desacompanhadas do documentário fiscal respectivo, alegadas pela autoridade fazendárias, e o lastro documental acostado pelo contribuinte.

Finalmente, reitera os pedidos formulados na impugnação, rogando que:

- a) Determine a exclusão dos seus estoques e da movimentação de compra e venda das suas mercadorias do coeficiente de perdas naturais do produto combustível, no percentual de 0,6% de perda por evaporação, em conformidade com a Portaria 26/92 da ANP e nos termos do PARECER SEFAZ Nº 11707/2013;
- b) Proceda à exclusão, do levantamento fiscal, das quantidades consignadas em notas fiscais devidamente escrituradas.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 318/319 do PAF. Esclarece que as notas fiscais relacionadas às fls. 293/295 já estão todas incluídas no levantamento fiscal às fls. 259, 262, 268, 269, 272, 278, 279, 280 e 281, com os respectivos demonstrativos referentes aos exercícios de 2012 a 2016.

Ressalta que conforme informado anteriormente, as perdas por evaporação só iriam aumentar o valor do ICMS apurado no presente lançamento, porque esses valores seriam apropriados como saídas de combustíveis, o que deveria ter cobertura de entradas de mercadorias.

Quanto às aferições, diz que estão sujeitas ao limite de 20 litros por bico, conforme Portaria INMETRO 23/85.

Informa que a NF 1481 com gasolina aditivada e a NF 3226 com álcool não foram apresentadas, nem com o respectivo LMC do ano de 2012. Explica a apuração efetuada, e quanto à infração 01, diz que o defendente não contestou.

Também informa que acostou aos autos novos demonstrativos com as notas fiscais já lançadas no demonstrativo anterior, e o demonstrativo atual com as notas fiscais lançadas, o ICMS normal e o ICMS relativo à antecipação tributária.

À fl. 348 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante, constando Aviso de Recebimento à fl. 349, comprovando que foi enviado ao contribuinte, cópia da mencionada informação fiscal, respectivos demonstrativos e documentos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

À fl. 351, esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante elaborasse os demonstrativos, inclusive o de débito, correspondentes às infrações 02 e 03, e a repartição fiscal intimasse o sujeito passivo quanto ao resultado desta diligência, concedendo o prazo de trinta dias para a manifestação.

Em atendimento, o Autuante prestou nova informação fiscal às fls. 355/356. Reproduz os itens da autuação fiscal e diz que já foi informado às fls. 318/319 deste PAF que foram lançadas às fls. 250, 252, 259, 262, 268, 269, 270, 272, 278, 279, 280 e 281, as notas fiscais emitidas pelo Contribuinte.

Informa que anexou aos autos os demonstrativos da base de cálculo do ICMS Normal e o ICMS Antecipado dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2016, onde as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas.

À fl. 357 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal apresentada pelo Autuante, constando como data de ciência e de leitura 28/06/2021, e a informação de que *acompanha cópia da Informação Fiscal produzida pela Autuante*. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, 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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal e perícia, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos, não havendo necessidade de conhecimento especial de técnicos para a sua análise. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2014; janeiro e fevereiro de 2015; julho de 2016.

Nas alegações defensivas, o autuado não apresentou qualquer contestação a este item da autuação fiscal. Dessa forma, concluo pela subsistência desta infração considerando que não há lide a ser decidida.

As infrações 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 02: falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).

Infração 03: falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).

Na realização de levantamento quantitativo de estoques, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, inexistindo

qualquer impedimento para se realizar a mencionada auditoria em diversos exercícios, e lavrar apenas um Auto de Infração exigindo o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.

O defendente alegou que se deve considerar a exclusão dos seus estoques e da movimentação de compra e venda das suas mercadorias, o coeficiente de perdas naturais do produto combustível, no percentual de 0,6% de perda por evaporação, em conformidade com a Portaria 26/92 da ANP.

Quanto a essa questão, se há entrada de combustível em volume diverso do faturado deve ser efetuada a necessária comprovação, via notas fiscais e escrituração, o que se observar em relação aos procedimentos adotados nos registros efetuados no livro LMC, em campo específico, relativamente às perdas e sobras.

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%,

Observo que 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. Portanto, em relação às perdas naturais do produto combustível, por evaporação, alegado pelo defendente, não há qualquer repercussão no levantamento fiscal, considerando que foi exigido o imposto em relação à omissão de entradas.

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.

Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer, que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, inexistente comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias, cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante informou às fls. 355/356, que foram lançadas às fls. 250, 252, 259, 262, 268, 269, 270, 272, 278, 279, 280 e 281, as notas fiscais alegadas pelo Contribuinte. Anexou aos autos novos demonstrativos da base de cálculo do ICMS Normal e o ICMS Antecipado dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2016, onde as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas.



Vale ressaltar, que à fl. 357 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da mencionada informação fiscal apresentada pelo Autuante, constando como data de ciência e de leitura 28/06/2021, e a informação de que *acompanhou cópia da Informação Fiscal produzida pela Autuante*. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

Com base nos dados constantes na referida informação fiscal e demonstrativos elaborados pelo Autuante, foi elaborado o quadro abaixo, correspondente aos valores remanescentes do débito apurado:

ANO	COMBUSTÍVEL	ICMS NORMAL	ICMS ANTECIPADO
2012 FL. 255	GASOLINA ADITIVADA	907,70	269,22
	ÁLCOOL	1.109,42	351,57
	<b>T O T A L</b>	<b>2.017,12</b>	<b>620,79</b>
2013 FL. 264	GASOLINA COMUM	1.113,39	330,23
	GASOLINA ADITIVADA	438,43	130,03
	<b>T O T A L</b>	<b>1.551,82</b>	<b>460,26</b>
2014 FL. 273	GASOLINA COMUM	1.648,35	508,45
	GASOLINA ADITIVADA	1.266,30	375,58
	ÁLCOOL	453,66	143,76
	<b>T O T A L</b>	<b>3.368,31</b>	<b>1.027,79</b>
2016	ÁLCOOL FL. 284	<b>1.117,62</b>	<b>354,17</b>
	<b>T O T A L G E R A L</b>	<b>8.054,87</b>	<b>2.463,01</b>

Acato as conclusões apresentadas na informação fiscal e revisão efetuada pelo Autuante, e voto pela subsistência parcial das infrações 02 (R\$8.054,87) e 03 (R\$2.463,01), conforme quadro abaixo e conclusões a seguir:

INFRAÇÃO	DATA DE DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$
2	31/12/2012	09/01/2013	2.017,12
2	31/12/2013	09/01/2014	1.551,82
2	31/12/2014	09/01/2015	3.368,31
2	31/12/2016	09/01/2017	1.117,62
3	31/12/2012	09/01/2013	620,79
3	31/12/2013	09/01/2014	460,26
3	31/12/2014	09/01/2015	1.027,79
3	31/12/2016	09/01/2017	354,17
<b>T O T A L</b>	-	-	10.517,88

1. Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02).
2. É devido também, o imposto 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 e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infração 03).

Face o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE	20.972,29
02	PROCEDENTE EM PARTE	8.054,87
03	PROCEDENTE EM PARTE	2.463,01
<b>TOTAL</b>	-	31.490,17

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 022073.0005/17-5, lavrado contra **RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.490,17**, acrescido das multas de 60% sobre R\$23.435,30, e 100% sobre R\$8.054,87, previstas no art. 42, inciso II, alíneas “d” e “f”, e inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA