

**PROCESSO** - A. I. Nº 019358.0607/11-5  
**RECORRENTE** - POSTO GRUTA DA LAPA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0200-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 12/04/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0093-11/13

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Provada a existência de aquisições de combustíveis sem documentação fiscal. Adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Mantida a procedência parcial da infração 1. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais. Devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária. Mantida a procedência parcial da infração 2. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Versa o Recurso Voluntário sobre o inconformismo do autuado em relação à Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, constante do Acórdão JJF nº 0200-04/12, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 14/07/2011, para exigir ICMS no valor total de R\$53.407,19, em razão das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto (2011). ICMS de R\$ 41.033,56 e multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do tributo devido 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 parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto (2011). ICMS de R\$ 12.373,63 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação tempestiva (fls. 55/70), tendo o autuante prestado a informação fiscal de fls. 107/108.

Em seguida, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Parcial Procedência da autuação, na seguinte literalidade:

*“Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram devidamente observados, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, as fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.*

*Não tem cabimento fático nem jurídico o cerceamento do direito de defesa arguido, pois, como se vê nos demonstrativos que sustentam a autuação, embora a ação fiscal tenha compreendido verificação na movimentação comercial do contribuinte desde 2009 (conforme documentos solicitados na Intimação Fiscal de fl. 04), nesta auditoria, apenas se constatou irregularidades no exercício 2011, das quais decorre a exigência tributária em liide.*

*Portanto, nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados nas diversas intervenções processuais do contribuinte.*

*Rejeito, portanto a nulidade suscitada.*

*No que diz respeito à legalidade quanto às aferições, razão assiste ao autuante, pois, de fato, a Cartilha do Posto Revendedor editada pela ANP, cujo objetivo é informar, prevenir e alertar os revendedores de combustíveis sobre os procedimentos a serem adotados no desempenho da atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos, de acordo com as leis e os regulamentos estabelecidos pela própria agência, expressa que entre os equipamentos de aferição, o PR deve manter “Medida-padrão de 20 litros” aferida pelo INMETRO, para verificação dos equipamentos medidores quando solicitado pelo consumidor no ato do abastecimento (Res. ANP nº 09/07: art. 8º). Toda movimentação de combustível no PR deve ser registrada no LMC, inclusive eventuais perdas limitadas a 0,6% do estoque físico (Portaria 26/92: art. 5º) e as aferições efetuadas que devem constar do campo 5.5 do LMC, conforme Anexo da Port. ANP 26/92. Neste aspecto, estas movimentações foram corretamente observadas na ação fiscal, conforme demonstrativos de fls. 06 a 08, 11 a 13, 16 a 18, 21 a 27.*

*Como se vê nos demonstrativos refeitos por ocasião da informação fiscal (fls. 109 a 115) as notas fiscais 515487, 515490 e 515486, inicialmente não computadas, foram incluídas no levantamento quantitativo de estoque, legal procedimento que sustenta este AI. Por consequência, exceto com relação ao álcool que nada foi contestado para inclusão, a exigência fiscal-tributária original foi alterada na seguinte forma: a Gasolina Comum teve o ICMS normal alterado de R\$ 28.053,42 para R\$20.357,13 e ICMS ST de R\$ 8.320,64 para R\$ 6.037,92 (fls. 05 X 110); o mesmo ocorreu com a exigência relativa à Gasolina Supra que teve o ICMS normal alterado de R\$ 3.200,80 para R\$ 61,38 e ICMS ST de R\$ 949,36 para R\$ 18,20 (fls. 19 X 112); também alteração houve com relação à exigência sobre o Óleo Diesel que, em face da inclusão da NF 515.486, nada restou devido (fls. 14 X 114).*

*Conforme se vê no LMC juntado pelo impugnante à fl. 102, a quantidade relativa ao encerrante-fechamento de gasolina comum lançada nos demonstrativos (fls. 65 e 110) está correta, pois corresponde a dois bicos (01 e 04), sendo que o volume de 772.192,54, indicado como correto na impugnação, corresponde apenas ao bico 01.*

*As duas acusações versam, respectivamente, sobre falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário; e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado.*

*Trata-se de levantamento quantitativo de estoques de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, cujos valores apurados, concernentes a cada um dos produtos, compõem as linhas dos ilícitos descritos e detalhados no demonstrativo de débito, todos com data de vencimento no nono dia subsequente ao período de apuração, o que é importante registrar para os efeitos da aplicação dos acréscimos legais sobre os totais remanescentes.*

*Todas as notas fiscais de entradas indicadas pelo impugnante em suas diversas manifestações foram consideradas no levantamento quantitativo que restou ajustado no PAF.*

*Portanto, o valor exigido pela infração 01 deve ser modificado de R\$ 41.033,56 para R\$ 25.635,60, e pela infração 02 deve ser modificado de R\$ 12.373,63 para R\$ 7.709,40.*

*Uma vez provadas aquisições de combustíveis sem documentação fiscal, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária).*

*Na hipótese de o posto comprar combustíveis sem documentos fiscais, mostra-se devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), já que são produtos enquadrados no regime de substituição.*

*Infrações 01 e 02 procedentes em parte por terem sido parcialmente elididas.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 33.345,00.”*

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão prolatada em Primeira Instância, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 164/177), através do qual, inicialmente, sustentou que a autuação se reportava a acusação de falta de recolhimento do imposto com relação a gasolina comum, supra, óleo diesel e álcool e que, em razão da falta de clareza, deveria ser julgada nula, eis que o autuante ora afirma que a suposta infração ocorrera em 2010, ora em 2011, como consta no demonstrativo que fundamenta o Auto de Infração.

Aduziu que a planilha referente às notas fiscais de entrada, demonstrativos de ganho e os demonstrativos de perdas se referem a 2011, enquanto o demonstrativo que apura a omissão de entrada alude a 2010, o que, no seu entender, inviabilizaria a defesa, posto que não ficava na dúvida se deveria trazer aos autos prova de que não houve falta de recolhimento relativo a 2010 ou 2011.

Prosseguindo, asseverou que o autuante não considerou as aferições diárias que, no caso concreto, deveriam ser deduzidos 20 litros de cada bico diariamente, ou seja, no caso do óleo diesel seriam quatro bicos, 20 litros durante 90 dias, totalizando 7.200 litros; gasolina comum com dois bicos, totalizava 3.600 litros; gasolina supra com um bico totalizava 1.800 litros, ocorrendo o mesmo com o álcool (um bico).

No mérito, o autuado disse que traria cópias das notas fiscais de entrada que elidiriam a imputação, ou seja, anexaria cópias das notas fiscais de entrada de gasolina comum e de álcool para comprovar que a entrada das mercadorias teria sido realizada conforme estabelecido pela legislação.

A seguir, apresentou as razões de Impugnação, transcrevendo o art. 2º do RPAF e citando o art. 112 do CTN, para afirmar que ambos deveriam ser considerados no específico.

Para fundamentar a preliminar de nulidade, arguiu o cerceamento ao direito de defesa com amparo no art. 18, II do RPAF; reproduziu doutrina sobre o princípio da segurança jurídica e ementas de decisões deste Conselho de Julgamento.

De igual sorte, para fundamentar o entendimento de ter sido ofendido o princípio da legalidade na auditoria, porquanto afirmou ter sido ignorada a norma sobre aferições estabelecidas pela ANP, arguindo como prejudicial da validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, transcreveu o art. 150, I, da CF, doutrinas e ementas de acórdãos deste CONSEF.

Adentrando ao mérito, destacou que o lançamento decorreu de auditoria fiscal de estoque, apurando-se uma suposta omissão de entrada de gasolina comum e álcool, que não poderia prosperar, porquanto apresentaria notas fiscais que elidiriam tais imputações.

No que pertine à gasolina comum, sustentou que o autuante se equivocou no cálculo das omissões, pois tomou 803.340,00 litros no fechamento, ao invés de 772.192,54, quantidade registrada no encerrante de 26/03/2011, o que representava diferença de 12.593,20 litros, a ser elidido com a juntada da Nota Fiscal nº 000515490, bem como a cópia do LMC, que comprovava a quantidade do encerrante, ambos já anexados ao PAF.

Destacou que as mercadorias em exame seriam tributadas por Substituição Tributária na saída da refinaria, já com o ICMS destacado, razão porque não se poderia cogitar em cobrança de imposto.

Além disso, se o autuante tivesse procedido conforme determina o CONSEF, nos termos do Parecer ASTEC 022/2010, constataria que as entradas dos combustíveis foram acompanhadas de documentos fiscais, após confrontar os dados dos encerrantes, deduzidas as aferições, considerando os estoques inicial e final.

Frisou serem comuns erros dos autuantes neste tipo de auditoria, os quais são revistos pelo CONSEF, como se depreende de julgados com ementas transcritas.

Concluiu, requerendo que o CONSEF “... declare a total NULIDADE da infração em apreço, e se assim não entender, o que certamente não ocorrerá, decida pela aplicação de uma única penalidade, tudo em face das razões de Recurso acima expostas, para que se faça: JUSTIÇA!!!”

Na assentada de julgamento, o Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, declarou-se impedido de participar do julgamento, por ter presidido o julgamento de primeira instância.

## VOTO

A exigência fiscal sob discussão versa acerca do recolhimento do ICMS sobre aquisição de combustíveis desacompanhados de documentação fiscal, no período compreendido entre 01/01/2010 a 31/03/2011, por antecipação tributária e por responsabilidade solidária (infrações 1 e 2), apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques.

Consoante relatado, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente em Parte a autuação, tendo o Recorrente, no seu inconformismo, ratificado, de forma genérica, todas as teses postas na peça impugnatória, reiterando preliminares de nulidade, enfatizando, principalmente, os argumentos de que existiu cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da legalidade na auditoria empregada.

Sucede que não pode prosperar a arguição de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi impedida de exercer, em sua plenitude, o direito a ampla defesa, em face da falta de clareza na atribuição da infração, eis que o autuante ora afirmava que a suposta infração ocorreu no exercício de 2010, ora em 2011.

De fato, a tese do recorrente foi devidamente analisada e rechaçada pela instância de piso, com o entendimento de não ser nulo o Auto de Infração, porquanto os ilícitos fiscais imputados ao contribuinte se encontravam evidenciados pelos levantamentos quantitativos de estoques, os quais confirmavam a ocorrência de operação de entradas de combustíveis desacompanhadas da correlata documentação fiscal, apenas no exercício de 2011, daí resultando a exigência tributária em questão.

Como é do conhecimento de todos, o levantamento quantitativo de estoques é um roteiro de auditoria fiscal totalmente desenvolvido com base na escrita fiscal do contribuinte, devendo estar de acordo com a escrita contábil, cabendo ao autuado, caso tenha na sua escrita contábil algum elemento de prova capaz de desconstituir as infrações que lhe foram imputadas, trazê-lo ao processo, o que, realmente, foi efetivado e considerado pela Decisão de piso.

Nesse contexto, não há na procedimentalidade nenhum elemento que pudesse tornar nula a ação fiscal, tendo o contribuinte exercido, plenamente, o seu direito de defesa, apresentando argumentos e documentos acolhidos pelo próprio autuante e confirmados pela JJF, disso resultando a procedência em parte das infrações imputadas.

Assim, não merece acolhimento tal preliminar de nulidade sustentada pelo Recorrente, na medida em que inexistentes vícios capazes de comprometer a legalidade da ação fiscal, encontrando-se atendidas, no PAF, todas as formalidades, porquanto determinado o sujeito passivo, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, não pairando dúvida quanto à independência das imputações descritas no presente lançamento tributário, encontrando-se discriminados, nos demonstrativos de débitos, os regramentos infringidos pelo recorrente, bem como a multa prevista na lei para o caso versado, frisando-se o aspecto de que todos os argumentos para a nulidade suscitada já foram devidamente apreciados e rechaçados no decisório de piso, ora hostilizado sem qualquer nova argumentação ou documentos.

De outra parte, o autuado reiterou, ainda, a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o autuante cometeu ofensa ao princípio da legalidade na auditoria empregada, ao ignorar a norma estabelecida pela ANP (Agência Nacional de Petróleo), a qual determina as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis.

Também em relação a essa questão prévia desassiste razão ao recorrente, não se observando, no caso presente, nenhum vício ou irregularidade na auditoria de levantamento quantitativo de estoques, que é um roteiro baseado na apuração da movimentação promovida pelo sujeito passivo, nas operações que pratica na sua atividade comercial, onde se considera o volume de mercadorias entradas no estabelecimento, confrontadas com as saídas, balizadas pelas quantidades indicadas nos estoques inicial e final do exercício fiscalizado.

A ANP regulamentou a exigência dos Postos Revendedores manterem, em seus estabelecimentos, “Medida-padrão de 20 litros”, controlada pelo INMETRO, para aferição de equipamentos medidores, quando solicitada pelo consumidor, ou quando o próprio revendedor achar necessário aferir. Entretanto a mesma ANP, mediante a Portaria nº 26/92, preconiza que todas as movimentações de combustíveis, no Posto devem ser registradas no LMC, inclusive eventuais perdas, sendo as aferições registradas em campo próprio no livro.

Verifica-se nos autos, conforme já expressado pela JJF, que as movimentações/aferições registradas foram corretamente observadas e incluídas no levantamento quantitativo, de acordo com os demonstrativos de fls. 06 a 08, 11 a 13, 16 a 18 e 21 a 27.

Repita-se, se existentes divergências entre as escritas contábil e a fiscal, o contribuinte não utilizou a oportunidade de elidi-las, porquanto não trouxe junto ao Recurso, ainda que por amostragem, as provas que lhe convinham, logo sem amparo a arguição de qualquer falta de observância de princípios de razoabilidade, legalidade, segurança jurídica ou verdade material.

Do exposto, não se apresentam plausíveis as pretendidas nulidades do Auto de Infração, pelo que não as acolho.

Meritoriamente, o recorrente sustenta que o lançamento fiscal decorreu de auditoria fiscal de estoque em exercício aberto, e que a suposta omissão de entradas de gasolina comum e álcool, não pode prosperar, já que apresentará as notas fiscais visando elidir tais imputações.

Por outro lado, o Recurso invoca a reiterada tese de que o autuante incorreu em erro quanto ao cálculo de omissão na gasolina comum ao utilizar a quantidade de 803.340,00 litros no fechamento, quando a exata, no encerrante em 26/03/2011, seria de 772.192,54, o que, depois dos cálculos devidos, resultaria numa diferença em litros que seria elidida com a nota fiscal nº 000515490, já anexada ao processo.

Mais uma vez, razão não ampara o recorrente, pois se constata, na informação fiscal de fls. 107/108, a inexistência de erro na quantidade utilizada no encerrante, tendo a nota fiscal mencionada sido considerada na revisão fiscal promovida pelo autuante.

Acrescente-se, ainda, que foi feito o levantamento físico dos estoques no dia 26/03/2011, conforme documento de fls. 50 no qual está indicado, o estoque final de gasolina no bico 04 de 803.340,00 litros, documento este assinado e validado, na oportunidade da contagem, pelo contribuinte. Portanto essa é a quantidade que deve ser considerada para o encerramento, desde que o levantamento quantitativo de estoque esta dentro de exercício aberto.

Todos esses aspectos foram validados pela JJF na sua Decisão, quando acolheu os novos demonstrativos de débito para as infrações, revisados pelo autuante, que resultaram na redução dos valores originalmente imputados.

Ressalte-se que o autuante, na ação fiscal, por se tratar de produtos enquadrados no regime da substituição tributária, obedeceu, fielmente, ao quanto previsionado no art. 10, I, da Portaria nº 445/98, regulamentadora da auditoria de estoques, no específico.

Por fim, válido frisar que a matéria tratada na procedimentalidade é eminentemente fática, não tendo o sujeito passivo apresentado, em sede recursal, qualquer elemento probatório capaz de modificar o julgamento hostilizado, limitando-se a repisar as alegações com o objetivo de negar o cometimento das infrações.

Por tais fundamentos, e com supedâneo nos elementos informativos constantes dos autos, incapazes de dar amparo às teses apresentadas pelo recorrente, comungo com o entendimento da Primeira Instância, mantendo, na íntegra, a Decisão proferida pela 4ª JJF.

Concludentemente, o meu voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida, a qual julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **019358.0607/11-5**, lavrado contra **POSTO GRUTA DA LAPA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$33.345,00**, acrescido das multas de 100% sobre R\$25.635,60 e 60% sobre R\$7.709,40, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS