

**PROCESSO** - A. I. N° 232185.0071/06-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AUTO POSTO CORRENTINA LTDA.  
**RECORRIDOS** - AUTO POSTO CORRENTINA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0235-04/07  
**ORIGEM** - INFAC BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 13/12/2007

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0395-11/07

**EMENTA: ICMS.** 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS EM LUGAR DE CUPONS FISCAIS NAS VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação prevê a multa de 5% do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado, salvo em decorrência de sinistro ou razões técnicas. Não comprovada pelo contribuinte suas alegações da impossibilidade da emissão do cupom fiscal. Inaplicável, no caso concreto, a redução da multa. 2. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INCERTEZA NO LEVANTAMENTO FISCAL E NA CONSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Caracterizada a apuração incorreta da base de cálculo do imposto. Representação à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, a salvo de falhas. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida. Indeferido o pedido de diligência. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0235-04/07, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado em razão das seguintes irregularidades:

1. Exigência de multa, no valor de R\$139.475,58, correspondente a 5% do valor da operação, pelo fato do contribuinte, usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), sem justificativa, ter emitido notas fiscais de venda a consumidor em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado (cupom fiscal), inerente ao período de outubro de 2003 a dezembro de 2005.
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, nos valores de R\$79.176,93, R\$51.921,85 e R\$13.395,98 (infrações 2, 3 e 4), de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido da parcela calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias (gasolina; álcool e óleo diesel) de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque realizado no período de dez./03 a dez./05.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$139.475,58, após rejeitar o pedido de revisão feito pelo impugnante para comprovar a impossibilidade da emissão de cupons fiscais em decorrência de não condição de uso do seu equipamento ECF, tendo em vista que tal solicitação se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, consoante determina o art. 147, I, “b”, do RPAF/BA.

No mérito, com relação à infração 1, a JJF não acata o argumento defensivo de que não pode emitir cupom fiscal a cada abastecimento e que emitiu nota fiscal no final de cada dia, uma vez que, conforme disposto no art. 201 do RICMS, os documentos fiscais devem ser emitidos a cada operação, mesmo que o cliente não exija, sendo permitida a emissão de uma só nota fiscal, pelo total das operações realizadas durante o dia, no caso de vendas de valor diminuto, consoante previsto no art. 236 do RICMS. Portanto, não tendo o autuado comprovado que emitiu o cupom fiscal concomitantemente com as notas fiscais de venda a consumidor – série D-1 ou modelo 1, ocorreu descumprimento da obrigação acessória, ficando caracterizada a infração.

Quanto às alegações de que ocorreram vendas a contribuintes e de que em algum período o ECF não esteve em funcionamento por motivo de manutenção, a JJF deixa de acatá-las sob a justificativa de que o autuado não juntou aos autos qualquer prova de suas alegações.

Com relação às infrações 2, 3 e 4, foi ressaltado que o autuado apontou diversas inconsistências no levantamento fiscal, do que juntou demonstrativo do movimento físico dos estoques de diesel, álcool e gasolina, no qual indicou a contabilização diária no livro LMC de perdas e sobras, totalizando o resultado líquido no fim do mês por produto, que resultou em saldos positivos e negativos, bem diferentes dos apontados na autuação, que só computou as perdas. Assim, entendeu a JJF que, restou comprovado que o imposto exigido, a título de omissão de entradas, se refere às diferenças negativas (perdas) diárias registradas pelo autuado no LMC, porém não foram consideradas no levantamento fiscal as diferenças positivas (sobras), que também foram registradas no LMC.

Entendem os membros da JJF que seria correto o procedimento fiscal se fossem apuradas as diferenças existentes no período mensal ou anual, pelo confronto entre as quantidades registradas nos encerrantes e as registradas nos livros fiscais, ajustado pelas distorções comprovadas nas movimentações de estoques ou previstas na legislação tributária (perdas, aferições, evaporação) e caso resultasse em omissão de entrada, em se tratando de operações com combustíveis, ter sido exigido o ICMS por responsabilidade solidária relativo à aquisição das mercadorias sem nota fiscal e por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, também o imposto substituto por antecipação correspondente.

Por fim, conclui que, em relação às infrações 2, 3 e 4, a metodologia aplicada foi inconsistente, do que acata a alegação defensiva de existência defeituosa da demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto lançado, ensejando a nulidade dos procedimentos fiscais, conforme art. 18, IV, “a”, do RPAF/99. Assim, a Decisão recorrida é de que as infrações 2, 3 e 4 são nulas, do que representa a autoridade fazendária para que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de equívocos.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme legislação.

No Recurso Voluntário, às fls. 3.811 a 3.820 dos autos, o recorrente se insurge contra a Decisão recorrida, em relação à primeira infração, tecendo as seguintes alegações:

1. Em preliminar, aduz a nulidade da Decisão por cerceamento de direito e omissão em analisar os esclarecimentos apresentados e determinar diligência complementar. Entende que a cobrança de ICMS de operações acobertadas por notas fiscais, não analisadas pelo autuante, importa em bitributação. Defende a existência de descumprimento de obrigação acessória sujeita a multa formal prevista no art. 915, XXII do RICMS.

2. Reitera que a diligência seja cumprida, pois não poderia emitir cupom fiscal em cada um dos abastecimentos, ante a rapidez exigida pelo cliente, o que o levava a emitir nota fiscal no final do dia para fechamento, de acordo com os encerrantes e com as vendas realizadas. Também, por alguns períodos, não dispunha do ECF por questão de manutenção, fato comunicado à SEFAZ.
3. Ressalta que a JJF indica que teria o recorrente de juntar as provas, contudo entende que seria impossível deslocar toda a contabilidade. Pede averiguação por preposto da ASTEC.
4. Sustenta que não houve violação ao art. 238 do RICMS, na medida em que o ramo de combustível permite o fechamento no final do dia. Aduz ainda que o “PR” fiscalizado não estaria sujeito às exigências do SINTEGRA.
5. Aduz que a lavratura do Auto de Infração contra revendedor de combustível é ato arbitrário, podendo ser tomado como confisco, por se tratar de produto com imposto substituído.
6. Que outra questão que se tem que apreciar, em preliminar, é a argüição de inconstitucionalidade ocorrida, cuja omissão da Junta estaria justificada com a obediência das disposições contidas no RPAF, que estabelece não ter competência para a declaração de inconstitucionalidade, todavia não observou a Junta que não se pediu a dita declaração, mas sim se alegou que no contexto do Auto de Infração e dos atos praticados, estariam arranhando princípios constitucionais.
7. Que não foi apreciado pela JJF o pedido de que, acaso não fosse considerado o Auto de Infração improcedente, que se descaracterize a multa aplicada, pois que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa acessória.

Por fim, pede a reforma do Acórdão, julgando improcedente o Auto de Infração ou que se aplique multa por descumprimento de obrigação acessória (aplicação do art. 158 do RPAF) por não ter existido falta de recolhimento do imposto por parte do recorrente, já que adquiriu o produto com o ICMS incluso por força de substituição, ou que seja aplicada a multa prevista no art. 915, XXII, c/c o § 6º, do RICMS.

O Parecer PGE/PROFIS, às fls. 3.827 a 3.828, é pelo não provimento do Recurso Voluntário, uma vez que verifica que a infração está devidamente caracterizada, inclusive, com o reconhecimento do autuado, não restando dúvidas quanto à materialidade do fato.

Defende que as alegações do recorrente são desprovidas de prova, já que cabe a ele provar a quebra do equipamento de ECF, o que não foi feito.

Aduz não vislumbrar a nulidade do julgamento, pois a negativa de diligência foi devidamente fundamentada no fato de que as provas perquiridas se encontram em poder do próprio contribuinte, não havendo razão para o envio de preposto do fisco.

Também não cabe a alegação de que emitia cupom fiscal ao final de cada dia, já que não era possível a emissão a cada abastecimento. Ressalta a PGE/PROFIS que a regra (art. 236 do RICMS) é clara ao somente permitir tal atitude em vendas inferiores a R\$ 2,00, o que não se aplica ao caso.

Por fim, quanto ao pedido de aplicação de multa acessória, esclarece que é exatamente isso que se exige na presente infração, não havendo exigência de ICMS.

Assim, entende procedente a infração 01.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF, por ter a Decisão julgado nulas as infrações 2, 3 e 4, como também de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à primeira infração.

Inicialmente, no tocante às razões preliminares do Recurso Voluntário, rejeito o pedido do recorrente “...de nulidade da Decisão por cerceamento de direito e omissão em analisar os esclarecimentos apresentados e determinar diligência complementar, em claro cerceamento”, visto que inexiste o alegado cerceamento de direito do contribuinte, o qual foi plenamente exercido pelo sujeito passivo, nas duas instâncias do processo administrativo fiscal, como também por ter a JJF analisado todos os esclarecimentos e alegações aduzidas pelo defendant.

Quanto ao indeferimento da diligência foi devidamente justificado, pois o pleito se destinava a comprovar a impossibilidade da emissão de cupons fiscais em decorrência da não condição de uso do equipamento ECF, cujos fatos estão vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos em posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, conforme previsto no art. 147, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.626/99, a exemplo de Atestados de Intervenção no equipamento ECF, comprovando a manutenção e justificando a emissão das notas fiscais (D-1) por todo período da ação fiscal, sendo desnecessário “deslocar toda a contabilidade”, como entende o recorrente. Assim, diante de tais considerações, também indefiro o pedido do recorrente de averiguação por preposto da ASTEC, nos mesmos termos e fundamentações acima.

Também é descabida a alegação do recorrente de que a cobrança de ICMS de operações acobertadas por notas fiscais, não analisadas pelo autuante, importa em bitributação. E é descabida, pois, nesta infração, não se exige imposto, mas, sim multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, por ter o contribuinte emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, cuja penalidade aplicada é específica ao caso concreto, conforme estipulado no art. 42, XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, independente do ramo de atividade do contribuinte. Logo, deixo de acolher a pretensão do recorrente de que seja aplicada a multa prevista no art. 915, XXII, do RICMS, por não ser a específica à infração.

Vislumbro ser absolutamente destituída de qualquer alicerce jurídico a alegação recursal de que no contexto do Auto de Infração e dos atos praticados, estariam arranhando princípios constitucionais.

Quanto às razões de mérito, examinando as razões do Recurso Voluntário, concluo que carece de prova, cujo ônus é do recorrente, sua alegação de que o equipamento emissor de cupom fiscal não foi utilizado por impossibilidade técnica, contudo, sem ser comprovado com elementos capazes de demonstrar as efetivas ocorrências, no extenso período da ação fiscal, e, em consequência, a elidir a acusação fiscal.

Ademais, o contribuinte, estaria obrigado a consignar o motivo, no Livro de Registro de Ocorrências e Utilização de Documentos Fiscais (RUDFTO), das razões de força maior ou caso fortuito, tais como: falta de energia elétrica, quebra ou furto do equipamento, quando da emissão de documento fiscal por qualquer outro meio, consoante previsto no § 5º do art. 329 do RICMS, o qual condiciona à lavratura de termos de ocorrências nas situações mencionadas no § 2º do art. 238 do RICMS, ou seja, o motivo e a data da ocorrência da impossibilidade de emissão do documento fiscal por meio do ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas.

Portanto, compete ao interessado, por qualquer meio, provar que emitiu outro documento fiscal em substituição ao cupom fiscal em circunstâncias adversas à utilização do ECF, a exemplo de atestado das empresas credenciadas a intervir no equipamento de controle fiscal, assim como através da consignação na própria nota fiscal da razão da impossibilidade de se produzir o cupom fiscal.

Assim, entendo que tal razão recursal não teve o condão de eximir o contribuinte da multa aplicada, prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, a qual é específica ao caso concreto, decorrente da não observância das regras contidas no art. 824-B e no art. 238, § 2º, do RICMS, submetendo-se, assim, à multa de 5% do valor da operação, prevista ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele

decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado, uma vez que não ficou comprovada a ocorrência da impossibilidade de emissão do documento fiscal via ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas.

Por fim, quanto ao pedido de redução da multa, conforme prevista no art. 158 do RPAF, entendo inaplicável ao caso concreto, por não restar definitivamente provado que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação e que não tenha implicado falta de recolhimento de tributo.

No tocante ao Recurso de Ofício apresentado pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, relativo às infrações 2 a 4 do Auto de Infração, concordo com a Decisão recorrida que as julgou nulas, por considerar o levantamento fiscal inconsistente, uma vez que restou comprovado que o imposto exigido, a título de omissão de entradas, se refere às diferenças negativas (perdas) diárias registradas pelo autuado no LMC, porém não foram consideradas no levantamento fiscal as diferenças positivas (sobras), que também foram registradas no LMC.

Assim, após consideração das distorções comprovadas nas movimentações de estoques dos combustíveis, caso resultasse em omissão de entrada, por se tratar de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, o que não ocorreu.

Ademais, observo que a base de cálculo do imposto foi equivocadamente apurada através do preço de venda do litro na bomba, consoante demonstrado às fls. 14 e seguintes dos autos, o que é incompatível com a constatação da omissão de entrada apurada, a qual deve considerar o preço de aquisição junto ao fornecedor, sem qualquer margem de valor adicionada.

Assim, em razão de tais considerações, corroboro com a Decisão recorrida, relativa às infrações 2 a 4, de que tais vícios ensejaram a nulidade dos procedimentos fiscais, decorrente da incerteza no levantamento fiscal e na constituição da base de cálculo, conforme art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida, devendo ser renovado o procedimento fiscal, quanto às infrações 2, 3 e 4, a salvo das falhas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDEnte EM PARTE o Auto de Infração nº 232185.0071/06-5, lavrado contra AUTO POSTO CORRENTINA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$139.475,58, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser renovado o procedimento fiscal, quanto às infrações 2, 3 e 4, a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2007.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS