

A. I. Nº - 232185.0072/06-1  
AUTUADO - REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS J JÚNIOR LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS GOMES LOPES  
ORIGEM - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA  
INTERNET - 04.06.2007

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0167-01/07**

**EMENTA: ICMS.** 1. NULIDADE. INOBSEERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. Restou comprovado nos autos que as mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime de substituição tributária. De acordo com o art. 10, I, “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, deveria ter sido exigido imposto por responsabilidade solidária, bem como por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Inexistência da demonstração de como foi apurada a base de cálculo e imprecisão no roteiro de auditoria utilizado. Conforme Súmula nº 01 do CONSEF, é nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e comprehensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1 nos casos de sinistro ou defeito do equipamento ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/2006, exige ICMS no valor de R\$570.807,07, acrescido da multa de 60% e aplica multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$129.421,76, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 - deixou de recolher o ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria nos meses de setembro de 2001, fevereiro, agosto e setembro de 2002, janeiro, fevereiro, setembro, outubro e dezembro de 2003, abril e junho de 2004, exigindo ICMS no valor de R\$8.363,47. A omissão de entradas se refere a álcool;

02 - deixou de recolher o ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria nos meses de agosto, outubro e novembro de 2001, janeiro a dezembro de 2002, janeiro a maio e julho a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro a maio e agosto a dezembro de 2005, exigindo ICMS no valor de R\$301.147,67. A omissão de entradas se refere a gasolina;

03 - deixou de recolher o ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria nos meses de agosto a dezembro de 2001, janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, janeiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2004, fevereiro a abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2005, exigindo ICMS no valor de R\$261.295,93. A omissão de entradas se refere a óleo diesel;

04 - emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que estava obrigado, nos meses de janeiro a abril e junho a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, gerando uma multa fixa de R\$129.421,76, com base no percentual de 5%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 4.095 a 4.116 (vol. VII), abstendo-se de comentar a respeito dos dispositivos legais de enquadramento das infrações e das multas aplicadas, sob o entendimento de que se as omissões existissem os dispositivos estariam corretamente aplicados.

Tratando das infrações 01, 02 e 03, argüi que as omissões apontadas não existiram, considerando que as diferenças apuradas decorreram de um simples desencontro entre a data de registro de entrada dos produtos no LMC - Livro de Movimentação de Combustíveis, no qual os registros foram feitos de acordo com a data de emissão das notas fiscais, e no livro Registro de Entradas de Mercadorias onde os lançamentos quase que invariavelmente eram feitos um dia após a emissão do documento fiscal, desde quando seu estabelecimento se encontra a uma distância de 600 km da base de fornecimento dos produtos (Jequié).

Como as cargas nunca chegam no mesmo dia da saída do estabelecimento fornecedor, entende que os lançamentos a serem observados deveriam ser aqueles constantes no livro Registro de Entradas. Tendo em vista que conforme dito acima as diferenças se resumiram às datas de registro nos referidos livros e considerando que os documentos fiscais são os mesmos, as quantidades as mesmas, os fornecedores os mesmos, resulta em uma grande incoerência o resultado da auditoria, desde quando considerou como omissões de entrada todas as compras do autuado, salientando que, inclusive o ICMS foi pago pelo regime da substituição tributária.

Ressalta que as planilhas elaboradas pela fiscalização não compartilham os dados entre as colunas “estoque fechamento”, “estoque previsto” e “litros saídas” de um dia para o outro. Diz que o método de apuração realizado traz inconsistências, desde quando se de fato houvesse omissão seu efeito teria que permanecer e influenciar seu estoque, para mais, fato que demonstra que a planilha realizada distorce a realidade fática. Observa que se o autuante tivesse identificado as entradas constantes do LMC, ficaria fácil notar na planilha que as entradas registradas nos dois livros eram as mesmas, restando apenas um desencontro nas datas de registro das entradas, quase sempre de um dia. Tanto é verdade que quando há coincidência nas datas de lançamento de

ambos os livros, o autuante lança apenas uma vez, não resultando nenhuma diferença na planilha. Essas informações comprovam que o autuante considerou que os registros efetivados no LMC e no LREM se tratavam de duas operações de compras distintas, mesmo referindo-se a documentos fiscais de mesma numeração, tendo consignado como omitidas as operações no LMC.

Frisa que as mercadorias objeto da fiscalização são de distribuição exclusiva da Petrobrás, que administra a retenção de todos os tributos destinando-os a cada estado, de acordo com a galonagem destinada a cada um.

Afirma que a legislação tributária do Estado da Bahia sequer disciplina a forma de escrituração do LMC, apenas aproveitando os seus registros como subsídio na fiscalização relativa a combustíveis, salientando que no caso em questão a fiscalização poderia ter sido realizada com base na numeração inicial e final dos marcadores de cada bomba por exercício, levando em consideração as entradas registradas e as aferições realizadas no período, confrontando-as com as saídas registradas através de notas fiscais e/ou cupons fiscais ou através da análise dos inventários anuais de entrada e de saída dos produtos.

Para fundamentar seus argumentos junta cópias das fls. do livro Registro de Entradas e do LMC, bem como das respectivas notas fiscais às fls. 4.117 a 4.916. O autuado elabora planilhas, que são parte integrante da peça defensiva, relacionando as entradas registradas nos citados livros, por produto, confrontando-as com as planilhas apresentadas pelo autuante, com o objetivo de mostrar que as quantidades registradas nos dois livros são coincidentes e que a diferença só se verifica nas planilhas elaboradas pelo autuante.

Afirma que os lançamentos divergentes das notas fiscais nos citados livros poderiam ocorrer por se darem em finais de semana ou devido a problemas com o veículo transportador, acarretando uma diferença de 3 ou 4 dias entre um lançamento e outro. Apresenta nova planilha mostrando que no trabalho realizado pelo autuante, nos casos em que os documentos eram lançados nos livros fiscais no mesmo dia, não foi detectada omissão de entrada.

Traz aos autos planilhas de auditoria de estoque, por produto e por exercício, considerando as quantidades vendidas e adquiridas, os estoques iniciais e finais, bem como os registros efetuados no LMC, através da numeração dos marcadores de litros vendidos em cada bico, objetivando demonstrar a ausência de omissões de entrada.

Contesta a infração 04, transcrevendo inicialmente o art. 824-D, inciso II, do RICMS/97, dispositivo indicado como infringido no Auto de Infração. Argumenta que dispõe do ECF - Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, devidamente autorizado pela SEFAZ/BA, ressaltando que em decorrência de constantes quedas de energia na região o referido equipamento não funciona normalmente, frente também à ausência de técnicos para a manutenção, motivos que o conduziram a utilizar notas fiscais de venda a consumidor nas saídas para consumidores pessoas físicas e de notas fiscais modelo único nas vendas para o município e para pessoas jurídicas.

Ressalta que o dispositivo invocado para tipificar a infração trata da relação entre o fisco e os fabricantes de ECFs, no que se refere à aprovação dos modelos de máquinas, sendo que o inciso II do art. 824-D estabelece que o referido equipamento não pode conter qualquer dispositivo que possibilite a falta de emissão do cupom fiscal. Manifesta o entendimento de que, dessa forma, tais dispositivos não são aplicáveis na relação contribuinte X fisco, não havendo, assim, a necessária subsunção do fato à norma legal.

Salienta, ademais, que as operações tratam de mercadorias cujo recolhimento do ICMS ocorre de forma antecipada e que o autuado não deixou de emitir o documento fiscal, tendo emitido apenas aquele que a situação lhe permitiu. Acrescenta que mesmo que o ECF estivesse em condições de uso nas vendas efetuadas em grandes quantidades para pessoas jurídicas, não poderia recusar-se

a fornecer a seus clientes as notas fiscais modelo único, bem como nas vendas realizadas para entrega parcelada (fornecimento para órgãos públicos), cujas aquisições são feitas de forma fracionada através da emissão de requisições próprias, caso em que são emitidas ao final do mês notas fiscais de acordo com as requisições emitidas pelos órgãos. Enfatiza ser impossível emitir uma nota fiscal em substituição aos cupons fiscais emitidos a cada requisição, o que geraria um grande consumo de talonários para fazer constar no corpo da nota fiscal o número de todos os cupons emitidos durante o mês.

Assevera que se tratando de uma prática que não gera evasão fiscal, torna-se sem propósito a imposição da multa fiscal, por inexistir uma prática nociva a se reprimir. Observa que estando os documentos fiscais emitidos previstos no RICMS/BA e estando devidamente lançados no livro Registro de Saídas, constitui uma grande injustiça a cobrança da multa, mesmo porque a sua manutenção inviabilizaria a existência do autuado.

Pugna pela total improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 4.919 a 4.923 (vol. VIII), inicialmente resumindo as alegações apresentadas pela defesa.

Ao se referir as infrações 01 a 03, salienta que no levantamento quantitativo de estoques, o estoque inicial foi baseado nos dados constantes no LMC e no livro Registro de Inventário, acrescido das entradas de combustíveis acobertadas por notas fiscais com base nas datas de registro constante do livro Registro de Entradas, deduzidas as saídas registradas do LMC. O estoque apurado foi confrontado diariamente com o estoque físico medido pelo próprio contribuinte quando do fechamento diário das bombas conforme previsto na Portaria nº 26 de 13/11/1992, instituída pelo DNC - Departamento Nacional de Combustíveis.

Enfatiza que de forma contrária ao que afirmou o autuado, a planilha elaborada pela fiscalização identifica a entrada no LMC, uma vez que as quatro primeiras colunas identificam as entradas registradas no livro Registro de Entradas.

Transcrevendo trecho da Portaria 26/92, argüi que uma das finalidades do LMC é facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS pelas Fazendas Estaduais.

Observa que o impugnante confessou que a data real de entrada das mercadorias é aquela lançada no livro Registro de Entradas. A título de exemplo indica que na fl. 16 o estoque de abertura em litros de álcool é zero e que apesar de somente constar a entrada de 5.000 litros dessa mercadoria através da Nota Fiscal 25.475 no dia 18/09/2001, no dia anterior ocorreu a saída de 35,80 litros de álcool, além do próprio contribuinte ter aferido fisicamente um estoque de fechamento de 4.964,20 litros de álcool, o que comprova ter ocorrido a omissão de entradas.

Ao se referir à infração 04, afirma que o autuado não trouxe qualquer prova a respeito da alegação da freqüente queda de energia na região, não tendo sequer registrado esse fato no seu livro Registro de Ocorrências.

Assevera que o fato do contribuinte emitir nota fiscal de venda a consumidor ou do modelo único não o exime da emissão do cupom fiscal, uma vez que de acordo com o transcrito art. 238, incisos I e II e § 1º do RICMS/97, nestes casos ele está obrigado a emitir o cupom fiscal que deverá ser anexado à respectiva nota fiscal.

Salienta que o fato da mercadoria estar sujeita à antecipação tributária não dispensa o contribuinte do cumprimento da obrigação acessória de emitir o cupom fiscal. Observa que o descumprimento dessa obrigação converte-se em obrigação principal, de acordo com os arts. 140 e 141 do RICMS/97.

Afirma que apesar de o sujeito passivo ter admitido a prática do erro apenas nas vendas realizadas para pessoas físicas, o art. 36 do RICMS/97 estabelece que a personalidade jurídica da pessoa é irrelevante no que se refere à sua condição de contribuinte ou não do ICMS.

Sugere a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2001 a 2005, tendo sido apurada diferença quantitativa de entrada de mercadorias tributáveis (combustíveis). Foi também aplicada multa devido à emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal.

Observo que ao tratar das infrações 01, 02 e 03, inconformado com o levantamento fiscal, o autuado alegou que as diferenças apuradas decorreram de um simples desencontro entre a data de registro de entrada dos produtos no LMC - Livro de Movimentação de Combustíveis, no qual os registros foram feitos em uma data, enquanto no livro Registro de Entradas de Mercadorias os lançamentos quase que invariavelmente eram feitos em datas diferentes, referindo-se, entretanto, às mesmas operações. Acrescentou que a fiscalização, em vista disso, considerou que se tratavam de duas operações de compras distintas, mesmo tratando-se de um só documento fiscal, de mesma numeração, tendo consignado como omitidas as operações registradas no LMC.

Sobre as infrações em análise, verifiquei a existência de flagrantes e insanáveis equívocos, motivos pelos quais entendo que o lançamento fiscal não merece prosperar, conforme exponho em seguida:

01 – com base nos Demonstrativos de Auditoria de Estoque elaborados pelo autuante às fl. 16 a 151, observei que as mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime de substituição tributária (álcool carburante, gasolina e óleo diesel);

02 – não obstante esse fato, o autuante exigiu tão somente o ICMS relativo à antecipação tributária sobre as mercadorias, deixando de cobrar o imposto por responsabilidade solidária, em decorrência da imputação de que o contribuinte teria recebido as referidas mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal;

03 - este entendimento tem fundamento no disposto no art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº. 445/98, bem como no art. 39, inciso V, do RICMS/97;

04 - não foi demonstrado pela fiscalização como foi apurada a base de cálculo nas três infrações.

Tendo em vista os fatos acima e considerando que o equívoco incorrido pelo autuante não pode ser sanado mediante diligência fiscal, já que implica em mudança de fulcro da autuação, entendo que são nulas essas infrações, com base no art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foram descritas as infrações apuradas, ficou caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria. Por isso merece ser decretada a nulidade da autuação fiscal, no que se refere a essas três infrações, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas, conforme art. 156, do RPAF/99. Registro, porém, que antes de iniciado o novo procedimento fiscal, aqui recomendado, o sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto, acaso devido, de forma espontânea.

No que se refere à infração 04, o autuado argumentou que a tipificação da infração não coincide com o seu enquadramento, não ocorrendo, dessa forma, no seu entender, a necessária subsunção do fato à norma legal. Observo que o autuante fez constar no campo próprio do Auto de Infração o art. 824-D, inciso II, do RICMS/97, que está relacionado com os procedimentos a serem adotados

pelos usuários de equipamento emissor de cupom fiscal, sendo que o dispositivo aplicado à situação em tela é o art. 824-B. Não obstante, essa ocorrência não apresenta cerceamento ao direito de defesa do autuado, desde quando o fato apurado está perfeitamente demonstrado no Auto de Infração. Saliento que o art. 19 do RPAF/99, não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, conforme transcrevo abaixo:

*“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

Dante do exposto, entendo que foram respeitadas as disposições contidas nos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a” e 39, inciso III, do RPAF/99, pelo que rejeito as alegações defensivas, considerando terem sido resguardados os direitos de defesa e do amplo contraditório, além de não ter sido violado o princípio do devido processo legal.

Quanto à argüição de que a multa imposta inviabilizaria o exercício da atividade do impugnante, ressalto que a mesma está corretamente aplicada, estando prevista na Lei nº. 7.014/96, não sendo o caso de sua dispensa ou cancelamento, considerando ter ficado comprovado o cometimento da infração.

No tocante ao mérito dessa infração, observo que a obrigatoriedade da utilização do referido sistema, com a consequente emissão dos cupons fiscais encontra-se prevista no RICMS/97, no artigo 824-B, o qual transcrevo a seguir:

*“Art. 824-B. Os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações.”*

Por sua vez, o artigo 42, XIII-A, alínea “h” da Lei nº 7.014/96, estabelece multa específica de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso desse equipamento nas situações em que está obrigado. Mantida a multa aplicada, no valor de R\$129.421,76.

Verifico que o próprio autuado reconheceu a irregularidade, isto é, que emitiu notas fiscais de venda a consumidor para pessoas físicas e de notas fiscais modelo único nas vendas para pessoas jurídicas, em decorrência de quedas de energia na região, todavia não trouxe provas do quanto alegado. Pela análise da legislação, constato que o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente está autorizado a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1, por outro meio que não o ECF, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal.

Ademais, quando solicitado pelo adquirente das mercadorias, o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal pode emitir nota fiscal, porém, neste caso, deve ser emitido, concomitantemente, o cupom fiscal e anexado à via fixa do documento fiscal emitido, no qual será consignado o número sequencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido através do ECF. O RICMS/97 disciplina o uso de ECF, conforme dispositivos que transcrevo em seguida:

*“Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação à mesma operação e/ou prestação:*

*I - a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, se a Legislação Federal dispuser desta forma;*

*II - a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do adquirente dos bens.*

*§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I e II, a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF, deverá ser anexado à via fixa do documento fiscal emitido, no qual serão consignados o número seqüencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF.*

*§ 2º Quando não for possível a emissão de documento fiscal por meio do ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas, serão emitidos de forma manual, datilográfica ou eletrônica, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, observada a natureza da operação ou prestação.”*

Deste modo, esta infração restou caracterizada.

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

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0072/06-1, lavrado contra **REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS J JÚNIOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$129.421,76**, prevista no inciso XIII-A, alínea “h”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para apuração do imposto exigido em relação às infrações 01, 02 e 03, conforme art. 156, do RPAF/99.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR