

**PROCESSO** - A. I. Nº 146468.0083/07-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CATEGORIA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO CATEGORIA)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0261-02/08  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 29/12/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0429-11/08

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Provada a insubsistência do lançamento. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Provada a insubsistência do lançamento. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – OPERAÇÕES DE SAÍDAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Adequado o valor da multa à natureza do cometimento. Multa reduzida. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS AO FISCO MEDIANTE INTIMAÇÃO – ARQUIVOS ENTREGUES FORA DO PRAZO. MULTA. Fato não negado pelo sujeito passivo, que apenas pede o cancelamento da multa. O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados princípios jurídicos, “*sem prejuízo de outros princípios de direito*” (art. 2º). Dentre esses princípios, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que do fato considerado não tenha decorrido falta de pagamento de imposto. Neste Auto, os itens que cuidam de falta de pagamento do imposto foram considerados improcedentes, e os demais itens são todos relativos a descumprimento de obrigações acessórias. É procedente a autuação, porém fica cancelada a multa, haja vista terem sido preenchidos os requisitos legais que autorizam esta medida pelo órgão julgador. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 2ª JJF após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração acima epigrafado, através do Acórdão JJF nº 0261-02/08. O Auto de Infração foi lavrado imputan-

do ao sujeito passivo o cometimento de 07 (sete) infrações, sendo objeto do presente Recurso de Ofício as descritas nos itens 1, 2, 3 e 6, abaixo descritas:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), lançando-se imposto no valor de R\$37.262,71, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$11.780,62, com multa de 60%;
3. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), sendo aplicadas duas multas de R\$50,00, totalizando R\$100,00;
6. falta de entrega de arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informação das operações ou prestações realizadas, sendo por isso aplicada multa equivalente a 1% das operações de saídas, no valor de R\$58.587,47;

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF pela Procedência em Parte das exigências fiscais utilizou os seguintes fundamentos:

INFRAÇÕES 1 e 2 – que os itens em referência dizem respeito a lançamento de ICMS que teria deixado de ser recolhido, tendo os valores sido apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004). No item 1º, o imposto foi lançado a título de responsabilidade por solidariedade, e no item 2º, a título de antecipação tributária, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Tendo em vista que, em face dos elementos expostos na defesa, o fiscal autuante reconheceu serem indevidos os valores lançados, está encerrada a lide quanto aos referidos tópicos, sendo os mesmos improcedentes;

INFRAÇÃO 3 – que a infração em epígrafe cuida de multas porque o autuado deu saídas de mercadorias “isentas ou não tributáveis” – operações com combustíveis, cuja fase de tributação se encerra com o pagamento do imposto por antecipação, por ocasião das entradas – efetuadas sem emissão de Notas Fiscais, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em dois exercícios (2003 e 2004), aplicando-se duas multas, cada uma de R\$50,00, totalizando R\$100,00. Que a multa foi aplicada em duplicidade, porque o cometimento é um só: o contribuinte efetuou saídas de mercadorias não tributáveis sem emissão de Notas Fiscais. Um contribuinte que comete esse tipo de infração, por exemplo, nos meses de outubro, novembro e dezembro de um ano e continua fazendo o mesmo em janeiro, fevereiro e março está cometendo uma só infração – uma espécie de “infração continuada”. Que quando o legislador pretende que a multa seja aplicada por documento, por livro, por evento ou por exercício, a lei diz isso claramente, como, a título de exemplo, nota-se da redação dos incisos XIV, XVIII (alíneas “a” e “b”), XXIV e XXV do mesmo diploma legal, já que nesses casos, o legislador deixa claro que a multa será aplicada relativamente a cada evento, mediante expressões como “por cada” ou “havendo tantas infrações quantos forem os...”. Quando o legislador não diz que a multa é por documento, por exercício, etc., é porque o fato deve ser considerado como um cometimento continuado, porém único, concluindo, assim, que houve equívoco do fiscal ao estipular duas multas pelo mesmo fato, qual seja, a saída de mercadorias decorrentes de operações não mais tributáveis por se encontrar encerrada a fase de tributação, já que se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (combustíveis). Aduz, por fim, que o fato de a infração ser constatada em

dois exercícios não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos, já que a infração é uma só, devendo, portanto, ser mantida apenas uma das multas, a última, relativa ao exercício de 2004.

INFRAÇÃO 6 – que o item em referência cuida de multa por falta de entrega de arquivos magnéticos e que o autuante confirmou a alegação do sujeito passivo de que os enviou em 7.1.08, posteriormente à ação fiscal. Que em atendimento aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 atribui ao órgão julgador a faculdade de reduzir ou cancelar as multas pelo seu descumprimento, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto. Que da análise dos autos, encontram-se presentes tais requisitos, posto que os itens que cuidavam de falta de pagamento do imposto foram considerados improcedentes por proposição do próprio fiscal autuante e os demais itens são todos relativos a descumprimento de obrigações acessórias, assim, não constando dos autos que da infração objeto do referido item tivesse resultado falta de pagamento de tributo, além do que nos autos não foi ventilada a existência da prática de dolo, fraude ou simulação, ao contrário, os arquivos magnéticos solicitados foram entregues, embora extemporaneamente. Conclui, assim pelo cancelamento da multa.

Da Decisão, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

## VOTO

Da análise dos autos e da Decisão recorrida, entendemos não merecer reparos o julgado de Primeira Instância.

No que toca às infrações descritas nos itens 01 e 03 da peça inicial deste lançamento de ofício - nas quais se imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, exercícios fechados de 2003 e 2004, exigindo-se no item 01 o imposto a título de responsabilidade por solidariedade e, no item 02, a título de antecipação tributária, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina comum, aditivada, álcool e diesel comum e aditivado) - o contribuinte, em sua impugnação, acosta aos autos diversos documentos fiscais não apresentados quando da ação fiscal (vide fls. 333 a 389), obtidos por ele junto à sua fornecedora Petrobrás Distribuidora, os quais, quando computados no referido levantamento quantitativo de estoques, conforme ressalta o próprio autuante em sua informação fiscal de fl. 423, elidem as exigências fiscais em tela, posto que as omissões de entrada detectadas convertem-se em omissões de saídas, já exigidas, como multa formal (por se tratar de produtos sujeito à substituição tributária), no item 03 da autuação.

No que pertine ao item 03, que exige multa fixa de R\$50,00, por exercício, pela falta de emissão de documentos fiscais dos produtos gasolina comum, álcool e diesel, nos mesmos exercícios autuados nos itens 01 e 02 da autuação – 2003 e 2004, comungamos com o entendimento do Relator da JJF no sentido de que a infração cometida tem natureza continuada, sendo, assim, aplicável apenas uma penalidade fixa no valor de R\$50,00, e não duas, uma para cada exercício, como aplicado pelo autuante.

Por fim, no que se refere ao item 6, em que o relator da JJF, utilizando-se da faculdade prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cancelou a multa exigida pela falta de entrega dos arquivos magnéticos em relação aos meses apontados nos demonstrativos de fl. 03, exercícios de 2003, 2004 e 2005, entendemos que a presença dos requisitos exigidos no dispositivo legal dá lastro ao cancelamento da multa efetuado pela Primeira Instância, já que de fato não restou comprovada a prática por parte do sujeito passivo de atos dolosos, fraudulentos ou simulados, e nem consta dos autos que a infração cometida tenha implicado em falta de recolhimento do imposto, inclusive diante da improcedência das exigências fiscais dos itens 1 e 2, que se referem aos exercícios de 2003 e 2004 e, quanto ao exercício de 2005, pela ocorrência de infrações apenas de caráter formal.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida.

### VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia para divergir do voto da ilustre relatora apenas em relação à infração 3, a qual, no meu entendimento, deve ser restabelecida para a forma constante do lançamento inicial pelos motivos que passo a expor.

A multa aplicada, inciso XXII, art. 42 da Lei nº 7.014/96 se deu por descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente na referida lei, portanto, diferentemente das mencionadas pelo julgador de 1ª instância, que contemplam as expressões “*por cada*” ou “*havendo tantas infrações quantos forem os...*”. Portanto, são situações distintas e que, a meu ver, não devem ter o mesmo tratamento. Uma coisa é penalidade prevista expressamente na lei e outra é penalidade sem previsão específica.

A fiscalização abrangeu dois exercícios “fechados”, com efeito homologatório, sendo, inicialmente, exigido imposto nos dois exercícios e aplicado penalidades também em relação aos mesmos exercícios. Considerando que a exigência do imposto fora afastada, remanesceu apenas as penalidades pelo descumprimento da obrigação acessória, sendo que a JJF entendeu que a penalidade só deveria ser aplicada para o último exercício fiscalizado.

Nesta linha de raciocínio poder-se-ia imaginar que o mesmo entendimento seria aplicado em relação ao descumprimento da obrigação principal, no caso de prevalecer o lançamento do imposto para os dois exercícios, e, se porventura isto fosse possível, seria também aplicado em relação ao descumprimento da obrigação acessória nos dois exercícios. Sendo correto lançar o imposto (obrigação principal) em relação a dois exercícios distintos em um mesmo procedimento fiscal qual a razão de não se poder ter o mesmo procedimento em relação ao descumprimento da obrigação acessória sem previsão específica na legislação?

Note-se que a fiscalização abrangeu integralmente dois exercícios, de 1º de janeiro até 31 de dezembro, e a infração, mesmo de natureza continuada, só foi penalizada uma única vez, no final de cada exercício fiscalizado. Prevalendo o entendimento da JJF, e na hipótese de que a fiscalização tivesse sido encerrada ao final de cada exercício fiscalizado, estaria o fisco impedido de aplicar a multa pelo descumprimento de obrigação acessória no último exercício (falta de emissão de nota fiscal em operações com a fase de tributação já encerrada) pelo fato de que na fiscalização anterior já fora aplicado à mesma penalidade.

Destaco que situação semelhante a que ora se analisa, já foi enfrentada por esta mesma 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão nº 0394-11/07 de 30 de outubro de 2007, que, por unanimidade, deu provimento ao Recurso de Ofício também originado da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0209-02/07, no qual, em relação à infração 2, foi aplicada penalidade por ter declarado incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA- Declaração de Apuração Mensal do ICMS, em dois exercícios consecutivos, sendo aplicado multa no valor de R\$140,00 por cada exercício.

Nesse caso, a 2ª JJF decidiu que “*Embora o autuado não tenha questionado a infração, observo que o autuado aplicou a multa por exercício, enquanto o entendimento deste Conselho é que a multa deve ser aplicada em face da infração apurada e não por exercício. Assim, a infração em tela restou parcialmente caracterizada no valor de R\$140,00*”.

Já a 1ª CJF, acolheu, por unanimidade, o voto do relator que assim se posicionou: “*No tocante à infração de nº 02, discordo do entendimento consignado no acórdão da JJF, uma vez que a multa por descumprimento de obrigação acessória, com amparo no art. 42, XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, em atendimento ao Princípio da Isonomia e de acordo com o entendimento atual desta Câmara deve ser aplicada por infração cometida. Sob este enfoque restabeleço o valor imputado originalmente para a infração em tela, R\$280,00*”.

Do exposto e esposado no entendimento acima desta 1ª CJF, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para que seja restabelecido o valor integral das multas aplicadas em relação à terceira infração. Quanto aos demais itens objeto do recurso acompanho o voto da ilustre conselheira relatora.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146468.0083/07-0, lavrado contra **CATEGORIA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO CATEGORIA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$11.633,32**, previstas no art. 42, incisos XI, XIII-A, “c”, 4, XIX, “a”, e XXII, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, ficando cancelada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso XIII-A, “g”, do mesmo artigo, com fundamento no seu § 7º.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito Araújo, Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire e Fábio de Andrade Moura.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Item 3) – Conselheiro: Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2008.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Item 3)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS