

**A. I. Nº.** - 146468.0081/07-8  
**AUTUADO** - POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - HENRIQUE IJALMAR LOPES GRANGEON  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 17. 06. 2008

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0207-01/08**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações reconhecidas. c) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração acatada. b) FITAS-DETALHE. FALTA DE APRESENTAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria. Os fatos apurados demonstraram insegurança do lançamento de ofício. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal. Infração nula. c) CUPONS FISCAIS. EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM LUGAR DAQUELE DECORRENTE DO USO DO ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação tributária estadual determina que 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. O não atendimento resulta na aplicação da multa sobre o 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. Infração subsistente, com adequação da multa para 2%, conforme modificação introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face da retroatividade benéfica da lei. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 8.506,06, assim como foram aplicadas penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$ 58.056,42, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 6.459,16, acrescido da multa de 70%. É esclarecido que no exercício de 2002 a irregularidade ocorreu em relação às mercadorias gasolina aditivada e álcool, enquanto que no exercício de 2003 se referiu apenas a álcool, conforme discriminado nos Anexos I e II, acostados ao PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em 08/11/2007;

02 – deixou de recolher 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 mercadorias nos exercícios de 2002 e 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 2.046,90, acrescido da multa de 60%. Consta que no exercício de 2002 a irregularidade ocorreu em relação a gasolina aditivada e álcool, enquanto que no exercício de 2003 se referiu apenas a álcool, conforme discriminado nos Anexos I e II, acostados ao PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em 08/11/2007;

03 – omitiu saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2002 e 2003, sendo aplicada a multa fixa de R\$ 100,00. Consta que no exercício de 2002 a irregularidade ocorreu em relação a gasolina comum e óleo diesel comum, conforme Anexos III e IV, enquanto que no exercício de 2003 se referiu a gasolina comum, gasolina aditivada e óleo diesel comum, nos termos dos Anexos I, III e IV, tendo sido aplicada a penalidade fixa estabelecida no RICMS/BA vigente à época das respectivas ocorrências;

04 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho, julho e setembro de 2003, sendo aplicada a multa de 1%, no valor de R\$ 844,42. Consta que se refere às Notas Fiscais de nº.s 185.394 (06/2003), 187.505 (07/2003) e 192.993 (09/2003);

05 – deixou de apresentar documentos fiscais, quando regularmente intimado, nos meses de outubro a dezembro de 2002, janeiro e setembro a dezembro de 2003, sendo aplicada a multa de R\$ 1.225,00. Consta que a irregularidade consistiu na falta de apresentação das fitas-detalle referentes ao emissor de cupom fiscal – ECF, sendo aplicada a penalidade prevista no inciso XIX do art. 915 do RICMS/BA;

06 – 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, fevereiro, maio a agosto e outubro a dezembro de 2003, sendo aplicada a multa de 5% sobre o valor das operações, que resultou no valor de R\$ 55.887,00, conforme discriminado no Anexo V, cuja cópia foi entregue ao contribuinte em 12/12/2007.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 382 a 388, esclarecendo, inicialmente, que a defesa se restringe aos itens 05 e 06 da autuação, uma vez que as demais ocorrências foram objeto de pagamento. Pede que todas as intimações alusivas ao processo sejam encaminhadas ao subscritor, com escritório na Rua Cel. Almerindo Rehem, nº. 126, Edifício Empresarial Costa Andrade, salas 411/414 – Caminho das Árvores – Salvador – BA.

No que se refere à infração 05, cuja acusação trata da falta de apresentação de fitas-detelhe, entende que a sanção aplicada de R\$ 155,00 ou R\$ 150,00 por cada mês, não possui fundamentação legal, tendo em vista que as diversas redações do inciso XX do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, que transcreveu, não contemplam as multas aplicadas, inclusive em razão da continuidade da ação fiscal, assim como de intimações para o cumprimento específico da obrigação acessória enfocada. Argúi que não há relação de causa e efeito entre a “infração narrada” e as multas aplicadas, o que deve resultar na ineficácia deste item do Auto de Infração.

Quanto à infração 06, que versa sobre a aplicação de multa em razão da utilização de notas fiscais de venda a consumidor em substituição ao cupom fiscal, apesar de existir previsão legal, solicita e espera que a multa seja cancelada ou reduzida, tendo em vista a continuidade da ação fiscal e, na prática, a equiparação da pena acessória à exigência de tributo.

Alega que sendo imposta a multa de 5% sobre vendas já tributadas por antecipação, o autuado está sendo punido com pesada multa, devido à emissão de notas fiscais em relação a operações que não mais se encontram sujeitas à incidência do ICMS, o que torna a sanção injusta, pois além da ausência da incidência do imposto no momento das saídas das mercadorias, decorreu do fato de o contribuinte ter emitido documento fiscal e não pela falta de emissão.

Acrescenta que não há provas no processo de que o autuado tenha agido com dolo, fraude ou simulação, haja vista que a ação que ensejou a multa comprova que houve boa fé. Ademais, as notas fiscais foram emitidas para acobertar saídas fora da cadeia de tributação, caso em que a pena é superior àquela aplicada em razão de falta de emissão de notas fiscais, mesmo em relação a operações tributadas. Observa que em se tratando de contribuinte do ramo de combustíveis, que opera com produtos com ICMS substituído, o CONSEF tem interpretado a lei de forma mais branda, cancelando ou reduzindo a multa para 10% do valor cobrado, como se verifica nos julgados concernentes aos Acórdãos CJF nº. 0436-11/06, CJF nº. 0298-11/06, JJF nº. 0066-01/07 e CJF nº. 0260-12/07, cujas ementas transcreveu.

Realça que estão presentes, no caso em tela, os requisitos do art. 42, § 7º da Lei nº. 7.014/96, desde quando não existe prova de que o autuado tenha agido com dolo, fraude ou simulação, assim como não houve falta de cumprimento da obrigação principal em relação aos documentos fiscais emitidos.

Deste modo, o autuado pleiteia que a multa seja cancelada ou reduzida para 10% do valor originalmente cobrado, servindo a pena como sanção educativa.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos, pugnando pela nulidade ou improcedência dos itens contestados ou, ao menos, pela redução da multa da infração 06 para 10% do valor original.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 399 a 401, explicando que a exigência fiscal decorreu de solicitação da COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustível, que gerou um Relatório Fiscal (fls. 331 a 337), para atendimento de solicitação feita pela CPI dos Combustíveis, instalada junto à Assembléia Legislativa/BA.

Em função dessa solicitação, foi programada pela INFAZ Varejo, através da Ordem de Serviço nº. 515.138/07, uma ação fiscal para homologar os exercícios de 2002 a 2003, com aplicação de Roteiro de Auditoria de Levantamento Quantitativo de Estoque, a ser aplicado em relação a gasolina comum, gasolina aditivada, álcool, diesel comum e diesel aditivado, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Alega que no desenvolvimento do referido levantamento, foram utilizados os procedimentos recomendados para o segmento específico de comércio a varejo de combustíveis, disciplinados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo (Portarias DNC 26/1992 e ANP 116/2000) e pela própria SEFAZ/BA (Pareceres 3820/2002, 327/2005 e 7754/2005), além de algumas decisões prolatadas pelo CONSEF/BA nos exercícios de 2006 e 2007, concernentes aos assuntos em discussão, que acostou às fls. 295 a 330.

Salienta que o autuado, através de suas razões de defesa, insurgiu-se apenas contra as infrações 05 e 06, reconhecendo como legítimas as infrações 01 a 04, comprometendo-se em efetuar os recolhimentos correspondentes. Em seguida, passa a tratar a respeito das alegações do impugnante.

Infração 05 – considerando que se refere à falta de apresentação das fitas-detelhe relativas a cada um dos dias concernentes aos meses citados na autuação, foi aplicada a penalidade fixa no valor de R\$ 5,00 para cada um dos dias em que as referidas fitas deixaram de ser entregues, na forma e com observância dos limites estabelecidos no art. 915, inciso XIX do RICMS/BA, que reproduziu.

Esclarece que nos meses com trinta dias a infração representou uma multa de R\$ 150,00 e para os meses com trinta e um dias a multa alcançou o valor de R\$ 155,00.

Infração 06 – o impugnante reconhece a prática da irregularidade, uma vez que não questiona os dados constantes dos respectivos demonstrativos, apelando, entretanto, para que a multa seja reduzida para 10% do seu valor, sob a alegação de que as mercadorias já tinham sido objeto de tributação antecipada.

Manifesta o entendimento de que estando definitivamente comprovado o ilícito, nos termos da legislação que regula a matéria e do Anexo V do processo, cabe ao órgão julgador decidir quanto à sua manutenção integral ou mesmo ao seu cancelamento ou redução, dando, nessas circunstâncias, um caráter “educativo” à presente sanção, como pleiteado pelo impugnante.

Conclui, sugerindo que seja declarada a procedência do Auto de Infração, com homologação das infrações reconhecidas e com a exigência do pagamento dos valores correspondentes às infrações 05 e 06, que foram impugnadas.

## **VOTO**

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques e para aplicar multas devido à falta de emissão de notas fiscais referentes a saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido pago pelo regime de substituição tributária, em decorrência da falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais relativas a mercadorias não tributáveis, por falta de apresentação de fitas detalhe e devido à emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em nome de seu representante legal, com escritório situado à Rua Cel. Almerindo Rehem, nº. 126, Edifício Empresarial Costa Andrade, salas 411/414 – Caminho das Árvores – Salvador – BA, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Observo que o sujeito passivo não impugnou o lançamento referente às infrações 01 a 04, tendo afirmado, inclusive, que estaria efetuando a quitação dos débitos correspondentes, o que caracteriza ter reconhecido expressamente as irregularidades apuradas nesses itens da autuação. Vejo que os procedimentos fiscais, nesses casos, foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta, estando alicerçados em demonstrativos que se encontram acostados ao processo. Assim, as infrações 01 a 04 ficam mantidas integralmente.

Saliento que o lançamento tributário, em momento algum impediu o sujeito passivo de exercer o direito da ampla defesa e do contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza e apoiadas nos documentos fornecidos pelo autuado, estando providas de demonstrativos e levantamentos, encontrando-se em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

Ao atacar a infração 05, que versa sobre a falta de fornecimento à fiscalização das fitas-detelhe referentes a equipamento emissor de cupom fiscal, o autuado argumentou que o dispositivo tido como infringido não contempla a multa aplicada e que as intimações não tratam a respeito da obrigação acessória apontada, alegando que este item da autuação é ineficaz.

Noto que realmente ocorreu um equívoco na indicação no Auto de Infração do inciso XX da Lei nº 7.014/96, pois a ocorrência aqui discutida tem previsão no inciso XIX, alínea “a” da citada Lei. Saliento que este fato, por si só, não implicaria em nulidade da autuação, haja vista que pela descrição dos fatos está evidente qual é a irregularidade atribuída ao sujeito passivo.

Observo, entretanto, que existe uma falha insanável no procedimento fiscal realizado, que se refere à inexistência nos autos de intimação específica para apresentação, pelo contribuinte, das fitas-detelhe correspondentes ao período fiscalizado. Vejo que através do Termo de Intimação de fl. 10, no que se refere ao mencionado equipamento, foram requeridos tão somente a cópia da Redução “Z” e dos Atestados de Intervenção no ECF em uso.

Concluo, desta forma, que nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao contribuinte.

Assim, a falta de clareza na indicação dos fatos apontados como geradores da imposição aplicada ao sujeito passivo, implica em ofensa ao direito do contribuinte do exercício do direito à ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade desse item do Auto de Infração, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Recomendo à autoridade fazendária que determine a renovação do procedimento, a salvo de falhas, como determina o artigo 156 do RPAF/99. É evidente que se o interessado na solução do caso, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

No tocante a infração 06, foi aplicada multa pela emissão de notas fiscais em substituição à emissão de cupom fiscal, em decorrência do uso de equipamento de controle fiscal. Saliento que a obrigatoriedade da emissão do cupom fiscal encontra-se prevista no RICMS/97, nos artigos 824-B e 238. Pela análise desses dispositivos regulamentares, constato que o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal somente está autorizado a emitir notas fiscais de venda a consumidor, por outro meio que não o ECF, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, motivos que o impeçam de emitir o cupom fiscal. Observo, entretanto, que não foi esse o motivo

que levou o contribuinte a emitir notas fiscais em substituição aos cupons, tendo em vista que não há prova nos autos nesse sentido.

Deste modo, 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 devem ser consignados o número sequencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF.

Verifico que o próprio autuado reconheceu a irregularidade, isto é, concordou que emitiu notas fiscais quando deveria ter-se utilizado do equipamento ECF, tendo pleiteado a redução ou o cancelamento da multa aplicada, sob a justificativa de que opera exclusivamente com mercadorias tributadas sob o regime da substituição tributária e que no caso em tela estariam presentes os requisitos previstos no art. 42, § 7º da Lei nº. 7.014/96. Em reforço a sua tese, transcreveu ementas referentes a julgados deste CONSEF, cujos resultados teriam seguido o entendimento defendido pelo impugnante. Ressalto, no entanto, que nos casos correspondentes a essas decisões não ficou comprovada que a infração praticada pelos autuados não resultara na falta de pagamento do imposto.

No presente caso, entretanto, entendo que não pode ser acatado o pleito defensivo, tendo em vista que de acordo com as infrações 01, 02 e 03 do Auto de Infração sob análise, ficou comprovado que o sujeito passivo incorreu em irregularidades que consistiram na aquisição e comercialização de mercadorias sem o pagamento do imposto devido, fato este reconhecido pelo contribuinte, o que contraria a possibilidade aventada de redução da multa aplicada no presente caso, haja vista que inocorreu a necessária premissa de que não teria havido falta de cumprimento da obrigação principal.

Saliento, entretanto, que a multa específica para esta infração, prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h” da Lei nº. 7.014/96, que consistia em 5% sobre os valores das operações ou prestações de serviço realizadas sem a emissão do documento decorrente do uso do ECF nas situações em que o contribuinte está obrigado, foi alterado para 2%, através da Lei nº. 10.847, de 27/11/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007. Assim, entendo que a infração 06 está devidamente caracterizada, cabendo a adequação da multa, que passou para 2%, de modo que o valor da multa imputada fica alterado para R\$ 22.354,82, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Ocorrência	Base de Cálculo	Multa %	Valor devido
31/01/2003	36.407,34	2	728,15
28/02/2003	142.874,05	2	2.857,48
31/05/2003	261.740,41	2	5.234,81
30/06/2003	113.761,92	2	2.275,24
31/07/2006	6.260,78	2	125,22
31/08/2006	11.569,56	2	231,39
31/10/2003	47.995,18	2	959,90
30/11/2003	54.318,16	2	1.086,36
31/12/2003	442.813,61	2	8.856,27
<b>TOTAL</b>			<b>22.354,82</b>

Diante do 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. **146468.0081/07-8**, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.506,06**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 6.459,16 e de 60% sobre R\$ 2.046,90, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$23.299,24**, previstas nos incisos XXII, XI e XIII-A, alínea “h” do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº. 9.837/05.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR