

**PROCESSO** - A. I. N° 146468.0078/07-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO GALÉS)  
**RECORRIDOS** - GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO GALÉS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCO e VOLUNTARIO – Acórdão 5<sup>a</sup>JJF n° 0064-05/08  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 01/06/2009

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0119-12/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Provada em parte a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do crédito tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEL). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Refeitos os cálculos, reduzindo-se o valor do crédito tributário. 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 ao consumidor ou modelo 1, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. Percentual de multa reduzido de 5% para 2%, por força da alteração introduzida pela Lei n° 10.847/07 e arrimo no art. 106, II, “c” do CTN. Redução da multa para 10% do valor exigido na autuação, a teor do § 7º, do art. 42, da Lei n° 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente subsistente. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da JJF (Acórdão nº 0064-05/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 18/06/2007, para imputar ao autuado o cometimento das seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do imposto (ICMS), na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), lançando-se imposto no valor de R\$100.347,39, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto (ICMS), 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 do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), lançando-se o imposto no valor de R\$31.800,08, com multa de 60%;
3. emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado o sujeito passivo, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006, sendo aplicada a multa de R\$89.991,58;
4. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, fato constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004, 2005 e 2006), sendo aplicada multa no valor de R\$150,00 (R\$50,00 por exercício);
5. escriturou livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares, exercícios 2004, 2005 e 2006, sendo aplicada a multa de R\$140,00.

O autuado apresenta defesa suscitando preliminarmente a nulidade da autuação, sob a alegação de ilegitimidade para figurar no polo passivo da relação processual. Vez que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subsequentes, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor; e que os revendedores de combustíveis são empresas “credenciadas” pelos distribuidores, aos quais estão contratualmente vinculados, sendo que, no seu caso, a maior parte das aquisições é feita junto às Distribuidoras BR e Ipiranga, não comprando de distribuidor inidôneo e muito menos sem a correspondente Nota Fiscal.

Assevera que toda e qualquer venda de combustível, do distribuidor para as revendas, encontra-se sujeita à substituição tributária, sendo aquele o único responsável pelo recolhimento do imposto. Argumenta que os produtos citados no Auto de Infração ingressaram no estabelecimento autuado com a fase de tributação encerrada, com o ICMS devido pela revenda ao consumidor final retido.

Transcrevendo partes de ementas de Acórdãos do CONSEF, tratando de casos de ilegitimidade passiva, acrescenta que a exigência fiscal, embora discriminada como em razão da falta de registro de entradas, se reporta a “omissão de saídas”, cuja receita, também omitida, foi utilizada na aquisição dos produtos, e que é impossível adquirir combustíveis junto a distribuidor sem Nota Fiscal e se tal fato acontecesse, o revendedor não poderia ser responsabilizado.

Ressalta que as diferenças apontadas no Auto de Infração tiveram origem, em erro formal no LMC, segundo ele é improcedente a autuação, porque houve exigência de “omissão de receita/saídas” e que por isso, com base no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que transcreve, a sua conclusão é de que a autuação em lide tem como base a constatação de suposta “omissão de

saídas de mercadorias”, anteriores, cuja receita foi utilizada para compras de mercadorias supostamente não registradas, o que se identificou através das vendas sem nota fiscal. Diz que não é cabível a autuação, porque as saídas promovidas pelo autuado não se encontram sujeitas ao pagamento do ICMS, porque as mercadorias comercializadas são adquiridas com a fase de tributação encerrada, pela substituição tributária.

Assegura que a autuação não prova a efetiva entrada sem nota fiscal ou sem o registro fiscal, diz que o Auto de Infração provaria, no máximo, a ocorrência de “vendas anteriores” sem a emissão de nota fiscal, ou seja, presunção de “omissão de receita”, obtida mediante saídas não tributadas, de produtos cuja fase de tributação se encerrou nas entradas, em relação às quais não existe prova de qualquer irregularidade.

No caso, complementa, trata-se de constatação de uma efetiva omissão de entradas, de aquisições de mercadorias sem as correspondentes notas fiscais, porque as mercadorias foram adquiridas com as respectivas notas fiscais regulares e com a substituição de ICMS. Ressalta que não se omite receita através de compras e sim de vendas e a autorização legal no caso é para a presunção de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis”, porque o fato gerador correspondente é a saída. E ainda, o que a lei pretende atingir é a omissão de receita anterior, entendendo, não se podendo provar a infração com a identificação específica das compras que não teriam sido objeto de substituição; a hipótese seria de cobrança por comprovação e não por presunção.

Frisa que mesmo que a lei autorize a “*presunção de efetiva aquisição de mercadorias sem documentação fiscal*”, deve-se atentar para as nuances do setor, porque todas as etapas entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos, inserem variáveis que traduzem, ao final do processo, pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizadores na venda ao consumidor, podendo ensejar a impressão de que se vendeu mais do que se comprou.

Afirma que no exercício de 2004, a diferença apontada para o produto “gasolina comum”, foi originada por um erro de lançamento no LMC, consoante cópias e declaração da contabilidade, anexos; que o “Bico” número 08, do “Tanque” 05 (com capacidade de 15.000 litros), no dia 25/03/2004, apresenta abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, representando uma venda, em um só dia e através de uma única “bomba”, de 131.056,45 litros, o que, diante da capacidade do tanque (15.000 litros), seria impossível.

Ressalta que no mesmo LMC, na mesma data assinalada e no mesmo “bico”, a venda real registrada foi de apenas 99,76 litros; que a venda total do dia foi de R\$10.628,68, correspondente aos “bicos” 2, 3, 5, 8, 10, 12 e 13; e que do ponto de vista contábil, não houve a venda de 131.056,35 litros de gasolina comum; houve falha humana, significando dizer que 130.956,59 litros não foram vendidos; por isso pede que essa quantidade de gasolina comum, seja abatida da autuação em 2004.

Em relação ao item 2, que cobra antecipação pelo valor agregado, afirma que a improcedência, além de ser consequência direta da ineficiência do item 01, decorrente da impossibilidade legal da aplicação de MVA para auferir a base de cálculo, o RICMS/97, no caso de levantamento quantitativo, prevê meio próprio para a apuração dos preços médios unitários, não existindo lastro legal para acrescentar a estes outros valores agregados, pois se presume que toda a cadeia de tributação é atingida pela simples presunção de omissão de saídas; que o item 02, por misturar fato gerador por “presunção” com fato gerador por suposta “constatação”, configura clara e ilegalmente “*bis in idem*”.

Acrescenta que se devidos fossem os valores concernentes ao item 01, as parcelas do item 02 estariam ali englobadas, porque acha que a autuação se deu por “presunção de omissão de receita” e esta “receita omitida” se reportaria ao “valor sonegado”. Pede que seja observada a repercussão do erro cometido no produto “gasolina”, em 2004, para fins de dedução proporcional no item 2, que mesmo assim este, carece de fundamentação legal a sua exigência fiscal listada no Auto de Infração.

No que tange ao item 3, diz que o Auto de Infração revela que a multa foi imposta em razão da utilização de notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal), em desacordo com a legislação; que, apesar da previsão legal para a sanção, pede 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.

Argumenta que a autuação impõe multa equivalente de 5% sobre vendas já tributadas por antecipação, diante simples constatação de utilização de NF D1, em desacordo com as normas; que está sendo punido, com pesada multa, por emissão de notas fiscais em operação que não mais se encontra sujeita à incidência do ICMS; que a sanção é injusta porque além da ausência de incidência no imposto no momento da sua emissão, é aplicada por ter emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão.

Afirma que não há no processo provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação e que houve boa fé, uma vez que as notas fiscais foram emitidas para acobertar saídas fora da cadeia de tributação. Ressalta que a pena é superior àquela aplicada no caso de falta de emissão de NF, mesmo nos casos de operações tributadas, e neste caso específico o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo o cancelamento ou a redução da multa para 10% do valor cobrado; cita ementas de Acórdãos de JJF e CJF para provar a sua alegação, pedido a redução da multa para 10% do valor originalmente cobrado, servindo como sanção educativa.

Quanto ao item 4, requer seja aplicada apenas uma multa de R\$50,00, e não por exercício, em face da continuidade da ação fiscal. Solicita também a absorção da multa aplicada no item 05, argumentando que o LMC serviu de base para a apuração dos itens 01 e 02.

Finalmente, protestando pela produção de todos os meios de provas em direito admitidas, posterior juntada de novos documentos e a revisão fiscal para a conferência das movimentações, em especial do item “gasolina”, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, nos itens contestados.

O autuante em sua informação (fls. 723 a 728), inicialmente descreve as infrações, esclarecendo que a exigência fiscal decorre de uma solicitação feita à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustível (COPEC), que gerou um relatório fiscal (fls. 511 a 527), no qual foram narradas as irregularidades supostamente praticadas pelo autuado. Consequentemente, a INFRAZ Varejo efetuou programação específica, com objetivo de promover a homologação dos exercícios de 2004 a 2006, tendo sido aplicados os roteiros de auditorias de estoques em exercícios fechados dos produtos comercializados pelo contribuinte: gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel (comum e aditivado) o que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração.

Informa que ao proceder ao levantamento dos estoques, foram utilizados os procedimentos recomendados pela inspetoria para o comércio de combustíveis, de acordo com a Portaria 26/92 do DNC e 116/00 da ANP e pela própria SEFAZ, por meio dos Pareceres de nº 3820/02, 327/05 e 7754/05, conforme cópia dos documentos juntados às fls. 431 a 495.

Ressalta que o autuado insurge-se contra as exigências constantes do Auto de Infração em tela, argüindo, inicialmente, a sua nulidade, e num segundo momento a sua improcedência, e que com relação a essas alegações passa a se pronunciar a seguir dentro do que se constitui a sua informação fiscal.

Sustenta que a alegada ilegitimidade passiva defendida pelo autuado não pode prosperar, em nenhuma hipótese, porque o ciclo de comercialização dos combustíveis líquidos compreende três etapas bem distintas e inconfundíveis: produção (refinaria), distribuição, e comercialização (posto revendedor).

Enfatiza que a ação empreendida contra o estabelecimento comercial do autuado (posto revendedor), objetivou o levantamento das suas entradas e saídas dos combustíveis ocorridas nos exercícios de 2004 a 2006, sendo que as diferenças ali apuradas decorrem da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros

desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Esclarece que em nenhum momento, na peça de acusação menciona a existência de vendas anteriores sem a emissão de nota fiscal, considerando presunção de omissão de receita como alegado. Diz que o que ficou caracterizado foi a condição de responsável solidário do autuado, razão pela qual fica a mesma na obrigação de recolher tanto o ICMS normal, objeto da exigência feita na infração 1, bem como aquele outro ICMS que seria devido por substituição tributária, e que aqui denomina de ICMS antecipado objeto da exigência feita na infração 2.

Registra que no mérito, nos itens 16 a 18 da defesa, o autuado insurge-se contra a exigência da diferença apontada para o produto gasolina comum, alegando que “*a diferença apontada para este produto foi originada por um erro de lançamento no LMC, consoante cópias e declaração da contabilidade, anexas*”. Mais adiante alega que “*o bico nº. 08, tanque 05 (cuja capacidade é de 15.000 litros) no dia 25/03/2004, apresenta abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, o que representaria uma venda, em um só dia e através de uma única bomba de 131.056,45 litros*”, o que, até mesmo diante da capacidade do tanque (15.000 litros), é impossível”.

Explica que diante das alegações do autuado, procedeu revisão nos lançamentos dos encerrantes relacionados à gasolina comum no exercício de 2004. Diz que a distorção arguida pelo autuado foi por ele comprovada, sendo confirmada pelo laudo técnico emitido pela empresa MAFER – Construções Manutenções e Instalações Ltda., em 25-03-2004, sob nº. 07152 e que comprova que o encerrante do Bico 08 da gasolina comum, foi efetivamente alterado, em decorrência da “*substituição de uma CPU para uso da automação na bomba, passando do valor final de R\$70.956,95 para R\$201.853,64.*”

Esclarece que conforme afirma o autuado no item 19 da sua peça de defesa, as vendas do combustível em referência, tendem a ser dentro de uma quantidade média, o que para o Exercício de 2004, representariam valores na faixa dos 120.000 à 160.000 litros/mês, e que somente no mês março este valor sobe para 305.288 litros, no que tange a quantidade comercializada, indicando tal registro às fls. 50 e 51.

Informa que, refeitos os cálculos, o produto gasolina comum, passou a apresentar uma diferença de 9.076 litros, gerando, por via de consequência um valor de ICMS normal a recolher de R\$4.971,32 e não mais de R\$76.665,77 no modo inicialmente levantado, conforme demonstra abaixo:

QUADRO COMPARATIVO	
PRODUTO: GASOLINA COMUM	EXERCÍCIO: 2004
QUANTIDADE DE LITROS	
Valor apurado via Auto de Infração	1.740.678,51(A)...
Valor após Revisão (impugnação)	1.609.781,82(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	130.896,70(C)=A-B
Diferença remanescente (Após revisão)	9.076,00...

ICMS NORMAL - INFRAÇÃO 1	
Valor apurado via Auto de Infração	76.665,77(A)...
Valor após Revisão (impugnação)	4.971,32(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	71.694,45(C)=A-B.
Diferença remanescente (Após revisão/R\$)	4.971,32...

Acrescenta que quanto às exigências objeto da infração 2, ICMS antecipado devido sobre diferenças apuradas nos estoques, em consonância com os fatos narrados no item anterior, o valor deste imposto, devido pela impugnante, deve também ser alterando, passando de R\$24.295,38 (fl.49), para R\$1.575,41, como demonstrado em consonância com o quadro comparativo abaixo:

QUADRO COMPARATIVO	
Produto: GASOLINA COMUM	Exercício: 2004
Quantidade de litros	
Valor apurado via Auto de Infração	1.740.678,51(A)

Valor após Revisão (Impugnação)	1.609.781,82(B)...
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	130.896,70(C) = A + B
Diferença remanescente (Após revisão)	9.076,00

ICMS ANTECIPADO (INFRAÇÃO 2)	
Valor apurado via Auto de Infração	24.295,38 (A)
Valor após Revisão (Impugnação)	1.575,41(B)
Diferença a ser abatida no A.I. (em Litros)	22.719,97 (C) = A + B
Diferença remanescente (Após revisão/R\$)	1.575,41

O contribuinte recebeu cópia da informação fiscal do autuante, juntamente com os demonstrativos que reduziram os valores das infrações 1 e 2 e reiterando todos os termos da sua defesa, acrescentou que o reconhecimento do autuante sobre as incorreções objeto de revisão demonstrou a ineeficácia da autuação.

O autuante por sua vez comprovou que a falha foi provocada por erro do contribuinte na escrituração do seu LMC.

Assevera quanto às exigências da infração 3, que o autuado reconhece a sua prática, porque que não questiona qualquer dado constante dos demonstrativos que a fundamentam, mas que o mesmo apela ao órgão julgador, para que a importância da multa aplicada de R\$89.991,58, seja reduzida para 10% ou 20% do seu valor, alegando, em sua defesa, o fato de que as mercadorias já tinham sido objeto de tributação antecipada. Diz que o mesmo acosta decisões nas quais pretende amparar o seu pleito.

Alega entender que o ilícito está comprovado, nos termos da legislação que regula a matéria e dos Anexos V, VI e VII integrantes do PAF, cabendo ao órgão julgador decidir o pleito.

Pontua que, quanto às exigências objeto da infração 4, a alegação do autuado no particular deve ser acatada pelo CONSEF, reduzindo-se à multa para o valor único de R\$50,00, dado ao caráter contínuo da ação fiscal.

Sustenta que em relação à infração 5 a alegação do autuado não deve ser acatada, vez que a irregularidade de encadernação do livro LMC é de natureza estritamente formal, razão pela qual deve ser mantida a multa fixa de R\$140,00.

Conclui solicitando que se declare procedente em parte a exigência fiscal objeto do presente lançamento de ofício, para exigir do autuado o ICMS no valor total de R\$28.652,94, com relação às diferenças apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (infração 1/ICMS Normal); O valor de R\$9.080,11 com relação às diferenças apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (infração 2/ICMS Antecipado); bem como a multa fixa de R\$89.991,58 pela emissão irregular de NFVC em substituição ao ECF (infração 3); alem das multas de R\$50,00 pelas omissões de saídas de mercadorias (infração 4) e R\$140,00 pela escrituração irregular do Livro LMC (infração 5).

O julgador *a quo* emitiu o seguinte voto:

*"Inicialmente, ressalto que a nulidade de ilegitimidade passiva suscitada pelo contribuinte, alegando que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subsequentes, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor, nulidade esta, conforme frisou, correlacionada com o próprio mérito, não acolho. A autuação se deu por ter o sujeito passivo 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, atribuindo-lhe as responsabilidades solidária e por antecipação tributária, consoante será adiante demonstrado.*

*Ademais, em momento algum ficou impedido o sujeito passivo de exercer a ampla defesa e o contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza e apoiadas nos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, estando providas de demonstrativos e levantamentos quantitativos com base em documentos, nos valores reais escriturados pelo estabelecimento, sendo que o roteiro de fiscalização de Auditoria de Estoques está em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário. Além do mais, a nulidade suscitada não tem amparo nas situações previstas no art. 18, do RPAF-BA.*

No mérito, no que se refere às infrações 1 e 2, constatei que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria 445/98 e no que se refere à consideração das perdas e sobras para apurar os débitos do período, segue as diretrizes emanadas da Portaria nº 26/92, do DNC, que instituiu a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Ressalto que quanto à alegação da defesa de que o ICMS já havia sido pago antecipadamente, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, observo que a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, depende da regularidade da documentação de origem das mercadorias. Se a empresa não dispõe dos documentos relativos à aquisição das mercadorias, em sua totalidade, não pode alegar que o imposto foi pago anteriormente.

Está provada, documentalmente, a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal, de modo que o adquirente assume, por isso, a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), nos termos do art. 39, V, do RICMS/97 – item 1º do Auto de Infração.

Além disso, como a empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, de acordo com a previsão do art. 512-A do RICMS/97 – item 2º do Auto de Infração.

Por tudo demonstrado, restou provado que a autuação relacionada às infrações 1 e 2 não se deu por omissão de saídas por vendas sem notas fiscais, como alegou o contribuinte.

Por outro lado o contribuinte disse que no exercício de 2004, a diferença apontada para o produto “gasolina comum”, foi originada por um erro de lançamento no seu LMC. Argumentou que o “Bico” número 08, do “Tanque” 05 (com capacidade de 15.000 litros), no dia 25/03/2004, apresentou abertura de 70.918,90 litros e fechamento de 201.975,35 litros, representando uma venda, em um só dia, através de uma única “bomba”, de 131.056,45 litros, o que, segundo ele, diante da capacidade do tanque (15.000 litros), seria impossível.

Cotejando o documento acostado aos autos (fl.50), com a declaração da empresa (fl.697), com cópias do LMC (fl.732 a 734), com o laudo técnico (fl.735 e 736), bem como considerando as alegações do sujeito passivo, constato que efetivamente as distorções existiram.

Vejo que de forma correta o autuante procedeu a revisão nos lançamentos dos encerrantes relacionados à gasolina comum no exercício de 2004 e disse que a distorção arguida pelo contribuinte foi por ele comprovada, sendo que o encerrante do Bico 08 da gasolina comum, foi efetivamente alterado, em decorrência da “substituição de uma CPU para uso da automação na bomba, passando do valor final de R\$70.956,95 para R\$201.853,64.

Esclareceu que conforme afirmou o autuado no item 19 da sua peça de defesa, as vendas do combustível em referência, tendem a ser dentro de uma quantidade média, o que para o Exercício de 2004, representariam valores na faixa dos 120.000 à 160.000 litros/mês, e que somente no mês março este valor sobe para 305.288 litros, no que tange a quantidade comercializada, indicando tal registro às fls. 50 e 51.

O contribuinte recebeu cópia da informação fiscal do autuante, juntamente com os demonstrativos que reduziram os valores das infrações 1 e 2. O sujeito passivo se pronunciou e reiterou todos os termos da sua defesa, acrescentou que o reconhecimento do autuante sobre as incorreções objeto de revisão demonstrou a ineficácia da autuação.

O autuante por sua vez comprovou que a falha foi provocada por erro do contribuinte na escrituração do seu LMC. No que concordo.

Investigando os elementos acostados ao processo verifiquei que os valores relacionados às infrações 1 e 2, nos exercícios de 2005 e 2006, estão corretos e correspondem aos lançados no Auto, permanecem inalterados.

Entretanto analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante após a revisão das operações relacionadas à gasolina comum em 2004, constatei que a diferença em quantidade apurada na infração 1 que era de R\$130.896,70 l, passou para R\$9.076,00 e em termos de valor, de R\$76.665,77 reduziu para R\$4.971,32 . Será excluída do Auto de Infração a importância de R\$71.694,45.

No que se refere à infração 2, no exercício de 2004, a diferença quantitativa de gasolina comum, com efeito, permanece a mesma da infração 1. No entanto o valor lançado, também no exercício de 2004 de R\$24.295,38, foi reduzido para R\$1.575,41. Excluindo-se do Auto de Infração o valor de R\$22.719,97. Ficando as infrações 1 e 2, assim demonstradas:

INFRAÇÃO 1						
Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico	Valor Real (R\$)
31/12/2004	09/01/2005	88.617,36	17	70	15.064,95	15.064,95
31/12/2005	09/01/2006	79.898,82	17	70	13.582,80	13.582,80
31/12/2006	09/01/2007	30,52	17	70	5,19	5,19

<b>TOTAL</b>						<b>28.652,94</b>
<b>INFRAÇÃO 2</b>						
<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>Base de Cálculo</i>	<i>Aliq %</i>	<i>Multa (%)</i>	<i>Valor Histórico</i>	<i>Valor Real (R\$)</i>
31/12/2004	09/01/2005	28.082,83	17	60	4.774,08	4.774,08
31/12/2005	09/01/2006	25.319,94	17	60	4.304,39	4.304,39
31/12/2006	09/01/2007	9,64	17	60	1,64	1,64
<b>TOTAL</b>						<b>9.080,11</b>

Portanto, essa duas infrações são parcialmente subsistentes.

No que se refere à infração 3, está correta a autuação, a multa foi imposta em razão da emissão de notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal), em desacordo com a legislação. O sujeito passivo pediu o cancelamento ou a redução da multa. Alegou que o seu percentual de 5% sobre as suas vendas de mercadorias já tributadas por antecipação é muito elevado. Alegou ser injusta, porque está sendo penalizado por ter emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão. Disse que não agiu com dolo, fraude ou simulação e que houve boa fé na emissão da nota fiscal D-1 em lugar do cupom fiscal e que por isso pede a redução da multa para 10% do valor originalmente cobrado, servindo como sanção educativa.

Do exame nas peças processuais não restou dúvida que o contribuinte estava obrigado a emitir o cupom fiscal e emitiu outro documento em lugar daquele, considero correta a aplicação da multa de 5% sobre o valor da operação, consoante previsão da alínea "h", do inciso XIII-A, do artigo 42, da Lei nº 7.014/97.

Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir nota fiscal 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. O contribuinte não comprovou ter ocorrido qualquer desses eventos em seu estabelecimento, que justificassem a emissão de outro documento em lugar do cupom fiscal.

Entretanto, tendo em vista a redução da multa de 5% para 2%, promovida pela Lei nº 10.847 de 28/11/2007, que alterou a alínea "h", do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, entendo que no presente caso, deve ser aplicado o preceito disposto na alínea "c", do art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN, que institui a retroatividade benigna nos casos ainda não definitivamente julgados, em que lei tributária impõe a ato ou fato pretérito penalidade menos gravosa que a prevista na lei vigente ao da sua prática.

Assim, ficou reduzida a multa desta infração em comento, para 2%, aplicada sobre os valores das operações de saídas em que o sujeito passivo emitiu outro documento fiscal diverso do que estava obrigado, o valor do débito que era de R\$89.991,58, passa para R\$35.996,70, cujos valores analíticos ficam assim formatados no Auto de Infração:

<b>INFRAÇÃO 3</b>						
<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>Base de Cálculo</i>	<i>Aliq %</i>	<i>Multa (%)</i>	<i>Valor Histórico</i>	<i>Valor Real (R\$)</i>
31/01/2004	09/02/2004	389.862,50	0,00	2,00	7.797,25	7.797,25
28/02/2004	09/03/2004	400.717,63	0,00	2,00	8.014,35	8.014,35
30/04/2004	09/05/2004	19.251,76	0,00	2,00	385,04	385,04
31/05/2004	09/06/2004	146.252,97	0,00	2,00	2.925,06	2.925,06
30/06/2004	09/07/2004	11.141,85	0,00	2,00	222,84	222,84
31/07/2004	09/08/2004	32.676,13	0,00	2,00	653,52	653,52
31/08/2004	09/09/2004	5.362,32	0,00	2,00	107,25	107,25
30/09/2004	09/10/2004	6.646,08	0,00	2,00	132,92	132,92
31/10/2004	09/11/2004	8.788,68	0,00	2,00	175,77	175,77
30/11/2004	09/12/2004	64.191,05	0,00	2,00	1.283,82	1.283,82
30/12/2004	09/01/2005	143.254,90	0,00	2,00	2.865,10	2.865,10
31/01/2005	09/02/2005	9.503,91	0,00	2,00	190,08	190,08
28/02/2005	09/03/2005	7.592,83	0,00	2,00	151,86	151,86
31/03/2005	09/04/2005	7.003,75	0,00	2,00	140,08	140,08
30/04/2005	09/05/2005	15.033,23	0,00	2,00	300,66	300,66
31/05/2005	09/06/2005	13.243,28	0,00	2,00	264,87	264,87
30/06/2005	09/07/2005	26.648,38	0,00	2,00	532,97	532,97
31/07/2005	09/08/2005	69.167,90	0,00	2,00	1.383,36	1.383,36
31/08/2005	09/09/2005	8.189,02	0,00	2,00	163,78	163,78
30/09/2005	09/10/2005	8.936,48	0,00	2,00	178,73	178,73
31/10/2005	09/11/2005	8.786,61	0,00	2,00	175,73	175,73
30/11/2005	09/12/2005	10.861,49	0,00	2,00	217,23	217,23
30/12/2005	09/01/2006	20.806,73	0,00	2,00	416,13	416,13
31/01/2006	09/02/2006	29.445,96	0,00	2,00	588,92	588,92
28/02/2006	09/03/2006	41.834,17	0,00	2,00	836,68	836,68
31/03/2006	09/04/2006	29.959,12	0,00	2,00	599,18	599,18
30/04/2006	09/05/2006	32.624,97	0,00	2,00	652,50	652,50
31/05/2006	09/06/2006	99.889,98	0,00	2,00	1.997,80	1.997,80

30/06/2006	09/07/2006	100.368,04	0,00	2,00	2.007,36	2.007,36
31/07/2006	09/08/2006	6.179,55	0,00	2,00	123,59	123,59
31/08/2006	09/09/2006	2.432,53	0,00	2,00	48,65	48,65
30/09/2006	09/10/2006	8.089,18	0,00	2,00	161,78	161,78
31/10/2006	09/11/2006	4.699,17	0,00	2,00	93,98	93,98
30/11/2006	09/12/2006	9.468,85	0,00	2,00	189,38	189,38
30/12/2006	09/01/2007	1924,21	0,00	2,00	18,48	18,48
<b>TOTAL</b>						<b>35.996,70</b>

No que concerne à infração 4, que cuida da falta de emissão de notas fiscais correspondentes às operações de saídas mercadorias não tributáveis, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$150,00, a penalidade aplicável ao caso é de R\$50,00, haja vista que em tais situações a multa não é aplicada por exercício, mas, pelo fato em si, em razão na natureza contínua da ação fiscal. Assim, este item da autuação é parcialmente subsistente, com a aplicação da multa no valor de R\$50,00.

Quanto à infração 5, a obrigação de escrituração e a encadernação de livros fiscais é uma exigência decorrente da própria norma, por isso está correto o procedimento do autuante em aplicar a multa de R\$140,00, em razão do descumprimento dessa obrigação acessória. Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração “.

Em seu Recurso Voluntário o recorrente “esclarece inicialmente que o presente Recurso versará sobre os itens 1 a 3 do Auto de Infração. Com relação aos itens 1 e 2 o autuado reitera todos os termos de sua defesa no que concerne aos itens 4 e 5, os quais fazem parte do presente Recurso como se transcritos estivessem, evitando-se, contudo, repetições”.

Com relação ao item 3, diz que de imediato observa que a JJF adequou a sanção ao disposto na Lei nº 10.487/07 que fixou o percentual de 2% para o caso em tela, sem implicar em concessão da suscitação de dispensa ou redução da multa, o que, aliás, sequer foi analisado em primeira instância, e que, após a adequação da sanção ao dispositivo legal em vigor feita pela JJF, seja dispensada ou reduzida a multa legalmente prevista no art. 42, § 7º da Lei nº 7014.

Destaca que no caso em tela as operações registradas nos mesmos documentos já foram tributadas por antecipação, significando que o autuado está sendo punida com pesada multa por emissão de notas fiscais em operações que não mais se encontram sujeitas à incidência do próprio ICMS, demonstrando que em razão da infração apontada no Auto de Infração não houve falta de recolhimento de imposto, preenchendo uma das condições legais para o cancelamento ou redução da sanção. E ainda, acrescenta, a pena é injusta, pois além da ausência do imposto no momento da emissão das notas, nas saídas, é aplicada por haver o contribuinte emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão; tal procedimento, de forma concomitante à emissão do CF, pode inclusive justificar a cobrança do item 1, por omissão de entradas, pois em verdade foram detectadas vendas de produtos que não teriam entrado no estabelecimento. Tal impressão, prossegue, pode ter sido causada pelo excesso de notas de saídas, através cumulação nas mesmas vendas, de NF e CF, pois é muito comum os clientes não aceitarem os CF emitidos, exigindo a NF; os valores das “omissões”, após retificações, não são significativos (principalmente em 2005/2006), além do que a própria exigência do imposto, se confirmada pela CJF, regularizará a questão relativa à obrigação principal.

Tece considerações e apresenta argumentos para demonstrar que não houve fraude, dolo ou simulação, e, registrando que o CONSEF tem feito interpretação mais branda da lei, permitindo, conforme julgados que enumera, o cancelamento ou redução da multa.

Finalizando, pede que o Recurso Voluntário seja provido e que os itens 1 e 2 sejam julgados nulos, e a multa do item 3 cancelada ou reduzida para 10% do percentual previsto na Lei nº 10.847, servindo a sanção como educativa.

A PGE/PROFIS emite seu Parecer, destacando, inicialmente, que a JJF cuidou de esclarecer todas as dúvidas e de investigar as alegações apresentadas pelo autuado, levando em consideração as modificações ao Auto de Infração realizadas pelo autuante, acarretando, desde logo, a redução no montante da autuação para R\$ 73.919,75.

Quanto ao mérito das infrações 1 e 2, observa o ilustre procurador que o procedimento foi profundamente analisado na Decisão recorrida quanto ao seu aspecto material, acreditando que

isto, de per si, já tenha servido de escopo de aperfeiçoamento do lançamento de ofício, e como o recorrente apenas represtina as suas alegações de defesa, nada tendo a acrescentar ao teor da Decisão de 1ª Instancia.

Com relação à infração 3, diz haver restado apenas a discussão acerca da pertinência da aplicação da equidade para mitigar a graduação da penalidade cominada, acrescentando que o recorrente reconhece o cometimento da infração, alegando apenas que não a praticou com dolo, má-fé ou simulação e sem comprometimento da arrecadação tributária.

Ressalta serem bastante elucidativas as considerações proferidas em sede de Recurso Voluntário, quando o recorrente esclarece que as vendas de combustíveis, mesmo com substituição tributária, também foram glosadas pela emissão de notas fiscais, lembrando que a infração cominada decorre não da falta de emissão de documentação fiscal, mas do excesso, as vezes justificado pela exigência do consumidor de uma NF manual.

Conclui o seu Parecer nos seguintes termos: “*Em assim sendo, a principio, vislumbro nos autos as condições materiais para aplicação da equidade, apenas ressalvando que entendo que o juízo de valor sobre aplicação do benefício, nestes casos, é da competência privativa e discricionária deste Egrégio Colegiado que pode negar-lhe o deferimento sem sequer prescindir de justificativas*”.

## VOTO

Apoio-me, para fundamentação da minha Decisão, no bem elaborado voto da JJJF, a seguir resumidamente relatado:

- Os procedimentos da fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria nº 445/98 e na Portaria nº 26/92, que estabelecem as regras para a apuração de débitos do período, através a instituição dos Livros de Movimentação de Combustíveis;
- A alegação de que o ICMS já havia sido pago antecipadamente, e, portanto encerrada a fase de tributação, depende da regularidade da documentação de origem das mercadorias, em sua totalidade, para comprovar que o imposto foi pago integralmente;
- Está comprovada a aquisição de mercadorias sem documentação fiscal, caracterizando a responsabilidade solidária nos termos do art. 39, V, do RICMS;
- Como a empresa adquiriu combustíveis sem documentação fiscal, é devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), de acordo com o previsto no art. 512-A do RICMS;
- Restou provado que a autuação relacionada às infrações 1 e 2 não se deu por omissão de saídas, como alegado pelo contribuinte;
- Quanto à diferença apontada para o exercício de 2004, o autuante procedeu a revisão, acatada pelo contribuinte;
- A JJJF promoveu nova revisão nos valores relativos às infrações 1 e 2, apurando os débitos de R\$28.652,94 e R\$ 9.080,11, respectivamente;
- A multa de 5% aplicada para infração 3 foi reduzida para 2%, em obediência ao disposto na Lei nº 10.847/07 - que alterou a alínea “h” do inciso XIII-A do Art. 42 da Lei nº 7.014 - atendendo ao princípio da retroatividade benigna;
- A multa de R\$150,00 ficou reduzida para R\$50,00, em razão da natureza continuada da ação fiscal;
- Para a infração 5 ficou mantida a multa de R\$140,00 por descumprimento de obrigação acessória, ou seja, falta de escrituração e encadernação de livros fiscais.

Com relação à infração 3, requer o recorrente que a multa do item 03 seja cancelada ou reduzida, com arrimo no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96.

Em face do exposto, acato parcialmente o entendimento da JJF, acrescentando o atendimento do requerido pelo recorrente quanto à redução da multa aplicada, por estarem devidamente caracterizados os requisitos estabelecidos no art. 42 § 7º da Lei nº 7.014, e com respaldo em decisões reiteradas deste Conselho, como destaca o recorrente, em Acórdãos transcritos em seu Recurso Voluntário.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para, modificando a Decisão recorrida, conceder a redução da multa estabelecida no item 3 da autuação para 10% do débito apurado, para o valor de R\$3.599,67. Quanto ao Recurso de Ofício, voto pelo seu NÃO PROVIMENTO.

#### **VOTO DISCORDANTE (Quanto à manutenção da multa)**

Quanto ao Recurso de Ofício, acompanho o voto do ilustre relator. Todavia, no que tange ao Recurso Voluntário, respeitosamente, discordo do seu entendimento no tocante à redução da multa aplicada ao recorrente.

Efetivamente, o disposto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 faculta a este colegiado reduzir multa por descumprimento de obrigação acessória, desde que fique comprovado que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implique falta de recolhimento do imposto.

Essa faculdade concedida ao julgador administrativo deve ser utilizada, quando cabível, de forma que haja uma gradação na aplicação de multa. Contudo, o emprego dessa faculdade requer muita cautela, uma vez que são raros os casos em que os requisitos legais para a redução estão presentes nos autos. Sem o atendimento dos requisitos legais, não podemos reduzir multa por descumprimento de obrigação acessória, sob pena de tomar uma decisão contrária à lei.

Somente após ter constatado que o contribuinte atendeu aos requisitos legais para se beneficiar da redução da multa, o julgador administrativo poderá dosar a pena prevista na lei para o caso concreto, observando os diversos fatores que influenciaram no cometimento da infração, tais como as condições socioeconômicas do infrator, a reincidência no erro, os antecedentes do contribuinte, as repercussões didáticas que a pena trará, etc.

Observo que no caso em tela o recorrente, concomitantemente, ao descumprimento da obrigação tributária acessória tratada na infração 3, também deixou de pagar o imposto que foi lançado nas infrações 1 e 2. Dessa forma, não há como se afirmar que o procedimento irregular do recorrente não implicou falta de recolhimento de imposto e, portanto, não há como esse colegiado conceder o benefício da redução da multa.

No voto do ilustre Conselheiro relator, muito se ponderou sobre as razões que justificavam a redução da multa – diga-se de passagem, razões justíssimas. Porém, respeitosamente, entendo que no referido voto não ficou demonstrado, com a clareza que é peculiar ao i. relator, o atendimento dos requisitos legais para a concessão dessa redução.

Pelo acima exposto, entendo que a multa indicada na Decisão recorrida não deve ser reduzida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DISCORDANTE (Proposição da redução da multa em 50%)**

Minha discordância se prende, apenas, a redução da multa aplicada na infração 3 do presente processo, que trata da emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado o sujeito passivo, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Não discordo que esta 2ª CJF tem, de maneira sistemática, concedido a redução da multa, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, quando resta provado, nos autos, que a infração não impediu o desenvolvimento dos trabalhos do fisco estadual. Também, e no caso específico, como as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária, tal situação minimiza a

irregularidade constatada, já que não existem créditos fiscais a serem aproveitados por terceiros. No entanto, a infração à legislação tributária estadual restou comprovada. Aqui, entendo que não se estar a se falar de dolo, fraude ou simulação, mas sim ao não atendimento ao disposto na norma regulamentar.

Em vista destas considerações, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para, modificando a Decisão recorrida, propor a redução da multa estabelecida no item 3 da autuação para 50% do débito indicado pela JJF, no valor de R\$17.998,35. Quanto ao Recurso de Ofício, voto pelo seu NÃO PROVIMENTO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146468.0078/07-7, lavrado contra **GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO GALÉS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$37.733,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.080,11 e 70% sobre R\$28.652,94, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$3.789,67**, previstas nos incisos XIII-A, “h”, XVIII “b” e XXII, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTOS DISCORDANTES – Conselheiros (as) : Álvaro Barreto Vieira (Quanto a manutenção da multa) e Mônica Maria Roters (Propondo à redução da multa em 50%).

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DISCORDANTE  
(Quanto à manutenção da multa)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO DISCORDANTE  
(Proposição redução da multa em 50%)

JOÃO REGO SAMPAIO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS