

**A. I. Nº** - 022073.0495/08-3  
**AUTUADO** - POSTO DE GASOLINA A CABANA LTDA.  
**AUTUANTE** - DANIEL ANTONIO DE JESUS QUERINO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 19.02.2009

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0009-02/09**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa. Autuado não contestou a infração imputada. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM LUGAR DAQUELE DECORRENTE DO ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação tributária estadual determina que os contribuintes do ICMS que realizarem venda de mercadorias ou prestação de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações. O não atendimento, acorde alteração introduzida na alínea “h”, do inciso XIII-A, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/97, resulta na aplicação da multa de 2 % do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/06/2008, reclama o valor de R\$28.233,08, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 10 % sobre o valor das operações resultando no valor R\$6.007,28;
2. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nem exercício fechado. Sendo aplicada a multa fixa de R\$50,00;
3. Emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, sendo aplicada a multa de 2% sobre o valor das operações resultando no montante de R\$22.175,80.

Constam dos autos as seguintes documentações: Termo de Início de Fiscalização, fl. 09, Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, 10, Demonstrativos da Auditoria de Estoques, fl. 11 a 41, cópias das notas fiscais de entrada nºs. 22981, 229758 e 229975, fls. 42 a 44, cópia do livro de Movimentação de Combustíveis – LCM, fls. 45 a 56, cópias do livro Registro de Entradas, fls. 57 a 61, notas fiscais nºs. 103541, 102577 e 449245, fl. 62 a 64, Demonstrativo das notas fiscais emitidas irregularmente”, fls. 67 a 78 e 95; relatório “ECF Detalhado” do INC, fls. 68 e 69, cópia do livro Registro de Saídas, fls. 70 a 94.

O autuado apresentou, por meio de advogado, procuração à fl. 106, defesa tempestiva, fl. 98 a 105, insurgindo-se, apenas, em relação às infrações 01 e 03, não se manifestando quanto à infração 02.

No que concerne à infração 01, aduz que a cobrança é parcialmente pertinente tendo em vista se tratar de aquisição de materiais de uso/consumo, os quais foram comprados na condição de consumidor final e, por tanto, não mais se encontram dentro da cadeia de tributação. Por isso, entende que a multa aplicada deve ser correspondente aos produtos isentos, não tributados ou substituídos.

Transcreve os incisos IX e XI do art. 42 da Lei 7.014/96 para corroborar sua argumentação e explicitar o seu entendimento de que os materiais de uso/consumo adquiridos, na medida em que não mais se encontram sujeitos à tributação devem ser equiparados às mercadorias isentas, não tributadas ou substituídas e, portando aplicada a multa de 1% preconizada no inciso XI do artigo supra aludido.

Em relação à infração 03, inicialmente pede que a autuação seja examinada a partir do que dispõe a Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que fixou o percentual de 2 % para o caso em tela.

Prossegue solicitando que, após a adequação da sanção ao dispositivo legal em vigor, a dispensa ou redução da multa legalmente prevista, com arrimo no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve.

Ressalta que no caso em tela, as operações registradas nos mesmos documentos já foram tributadas por antecipação tributária. Afirma que está sendo punido, com pesada multa, por emissão de notas fiscais em operações que não mais se encontram sujeitas à incidência do próprio ICMS. Acrescenta asseverando que esse fato, por si só, demonstra que em razão da infração apontada no Auto de Infração não houve “falta de recolhimento” do imposto, preenchendo uma das condições legais para o cancelamento ou redução da sanção.

Afirma que a pena é injusta, pois além da ausência de incidência no imposto no momento da emissão das notas fiscais de saída, é aplicada por ter o contribuinte emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão.

Diz que não há no processo provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Enfatiza ainda que a simples ação motivadora da aplicação da multa comprova sua boa fé, pois as notas fiscais foram emitidas, acobertando, inclusive, saídas fora da cadeia de tributação. Observa que a pena é superior àquela aplicada no caso de falta de emissão de nota fiscal, mesmo nos casos de operações tributadas.

Assinala que se tratando especificamente de contribuintes do ramo de combustíveis, que trabalham com produtos com ICMS substituído, o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo, conforme julgados abaixo o cancelamento ou a redução da pena.

Destaca que a multa recaiu sobre o exercício de 2004 e o próprio Auto de Infração indica, nos itens 01 e 02, que não ocorrera infração de caráter principal, pois, somente houve descumprimento de obrigações acessórias. Ressalta que não se pode admitir um posto de combustíveis que comercializa centenas de milhares de litros de combustível por ano possa ter um benefício legal impedido, no caso de cancelamento ou redução da pena, em razão de ter

errado descumprido obrigações acessórias. Por isso assevera não ser sensata nem justa, a autuação.

Diz que no caso em lide, encontram-se presentes os requisitos do art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, eis que não existem provas de que agiu com dolo, fraude ou simulação, bem como, em relação aos documentos emitidos, não houve falta de cumprimento da obrigação principal.

Observa que o CONSEF vem firmando posição no sentido do cancelamento ou da redução da multa para no máximo 10% do valor previsto e lei, como revelam os Acórdãos CJF nº 0436-11/06, CJF nº 0298-11/06, JJF nº, JJF nº 0066-01/07 e CJF nº 0260-12/07, os quais transcreve.

Diz esperar que a multa relativa à infração 03 seja cancelada ou reduzida para 10% do percentual previsto na Lei nº 10.847/07, servindo assim a multa, como pede o espírito da lei, como sanção educativa. Observa ainda que a administração tributária contribuiu para a ocorrência, ora em lide, na medida em que autorizou a confecção de dezenas ou centenas de talonários fiscais, prejudicando a interpretação da restrição à utilização de notas fiscais D-1.

Conclui requerendo que o Auto de Infração tenha a infração 01 julgada parcialmente procedente e que a multa atinente à infração 03 seja cancelada ou reduzida para 10% do percentual previsto pela nova lei.

O autuante apresentou informação fiscal, fls. 110 e 112, na qual depois de transcrever as infrações e discorrer acerca das alegações defensivas, alinhou as seguintes ponderações.

Em relação à infração 01 diz que o autuado alegou terem as mercadorias sido adquiridas na condição de consumidor final, e destinadas à uso e consumo do estabelecimento, entretanto, afirma que o inciso IX do art. 915 do RICMS-BA/97 determina para esses casos a aplicação da multa de 10 % do valor comercial bem, mercadoria ou serviço sujeito a tributação que tenham ingressado no estabelecimento ou por ele tenha sido utilizado sem o devido registro na escrita fiscal, por fim esclarece que no presente caso trata-se de 608,72 m<sup>2</sup> de revestimento cerâmico proveniente do Estado de Minas Gerais.

Quanto à infração 03, observa que foi emitido outro documento em lugar daquele decorrente do uso do ECF nas situações em que o está obrigado e assevera que a obrigação de emitir cupom fiscal nas saídas para não contribuintes está prevista no art. 824-B do RICMS-BA/97.

Finaliza solicitando que o auto de infração seja julgado procedente.

Na assentada de julgamento, ao proceder sua sustentação oral, o representante legal do autuado, devidamente habilitado nos autos, fl. 106, observou que cometera um equívoco ao solicitar a aplicação da multa de 2%, prevista na Lei nº 10.847, de 27/11/2007, haja vista já ter sido contemplada a retroatividade no Auto de Infração. Por fim, reiterou suas argumentações e pleitos já expendidos e alinhados na defesa.

#### **VOTO**

Na defesa apresentada o sujeito passivo insurgiu-se contra as infrações 01 e 03 e não se manifestou em relação à infração 02. Assim, não havendo qualquer discordância acerca da infração 02, mantenho na sua integralidade.

A infração 01 trata da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita a tributação sem o registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 10%, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Constam dos autos que o sujeito passivo adquiriu 608,72 m<sup>2</sup> de revestimento cerâmico no Estado de Minas Gerais através das notas fiscais n<sup>os</sup> 103545 e 102577, fls. 62 e 63 e material de

propaganda no Estado de São Paulo através da nota fiscal nº 4492245, fl. 64, e não registrou em seu livro Registro de Entrada, fls. 57 a 61.

A defesa não refuta a acusação, entretanto contesta a aplicação da multa de 10% aplicada e prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, sob a alegação de que, por se tratar de mercadorias destinadas a uso/consumo de seu estabelecimento, as quais foram compradas na condição de consumidor final e, portanto, não mais se encontram dentro da cadeia de tributação, devendo ser aplicada a multa de 1% prevista no inciso XI do dispositivo legal supra aludido previsto para a falta de escrituração de produtos isentos, não tributados ou substituídos.

Depois de analisar os elementos fáticos que circunstanciam a acusação fiscal, verifico que não deve prosperar a pretensão da defesa no enquadramento da infringência cometida com a prescrição contida no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pelo simples fato de que a natureza tributária das operações com mercadorias não escrituradas e objeto da autuação não coincide com a previsão expressa no dispositivo legal, ou seja, isentas, não tributadas ou substituídas.

Entendo que não merece reparo a aplicação da multa de 10% prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo teor transcrevo a seguir:

[...]

*IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.*

Portanto, sendo a operação com mercadoria adquirida tributável, como se depreende da leitura das próprias notas fiscais, fls. 62 a 64, não há que se falar em analogia motivada pela destinação das mercadorias para uso/consumo com operações envolvendo mercadorias isentas, não tributadas ou substituídas. Mesmo porque, o próprio dispositivo especifica claramente o alcance do dispositivo: “do bem, mercadoria ou serviço sujeito a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenha sido utilizado ...”. Por isso, entendo que está correta a autuação e descabe, no presente caso, a aplicação do inciso XI do art. 42 do RICMS-BA/97 e considero caracterizada a infração 01.

A infração 03 versa sobre a emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado.

O contribuinte não contestou o cometimento da infração, no entanto, pede que a autuação seja examinada a partir do que dispõe a Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que fixou o percentual de 2%, bem como solicitou também que fosse dispensada ou reduzida a multa legalmente prevista, com arrimo no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, por entender que a aplicação é injusta, já que as mercadorias envolvidas, sendo combustíveis não mais existe a incidência do imposto no momento da emissão das notas.

Aduziu ainda que não existem provas nos autos de que cometera dolo, fraude ou simulação, bem como, em relação aos documentos emitidos, não houve falta de cumprimento da obrigação principal. Para corroborar seu argumento informou que o CONSEF vem firmando posição no sentido do cancelamento ou da redução da multa para no máximo 10% do valor previsto em lei, como revelam os Acórdãos CJF nº 0436-11/06, CJF nº 0298-11/06, JJF e CJF nº 0260-12/07.

Depois de examinar as peças dos autos atinentes à infração 03 constato que, ao contrário do que asseverou a defesa, embora o período dos fatos geradores sejam anteriores a 27/11/2007, data em que entrou em vigor a Lei nº 10.847, já foi considerada pelo autuante o percentual de 2%, aplicando assim a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, “c”, do CTN.

No que concerne aos Acórdãos apontados pela defesa como sendo um posicionamento reiterado nas decisões do CONSEF, verifico, através análise da matéria objeto desses julgamentos, que

realmente ocorrer a redução da multa, ora pleiteada pelo sujeito passivo, entretanto, naquela ocasião a multa aplicada era de 5% sobre o valor dos documentos fiscais indevidamente emitido. Com o aperfeiçoamento da legislação e a incorporação de forma mais efetiva dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, entendo, que descabe a redução da multa ou o abrandamento pretendido.

No que concerne à alegação defensiva relativa à natureza tributária da operação das mercadorias (Combustíveis - produto com ICMS substituído), das notas fiscais irregularmente emitidas, entendo que em nada afeta a questão ora em lide. É patente que, a instituição de sanção para coibir a infringência das ocorrências de substituição na emissão de documento fiscal específico e legalmente exigido, por outro distinto, visa disciplinar e criar mecanismos adequados para o controle das operações realizadas pelo contribuinte como instrumento gerencial da administração tributária, portanto, não existe vinculação alguma entre a sanção imposta e a natureza tributária da operação. Tanto é assim, que a legislação não contempla gradação alguma para as diversas formas de tributação, não escapando de seu alcance, até mesmo as operações isentas e não tributadas.

Por outro lado, não vislumbro nos autos, ante o roteiro de auditoria aplicado na ação fiscal, ora em lide, elementos que permitam aquilatar de forma inequívoca se ocorrera, ou não, falta de recolhimento do imposto. Portanto, não se afigura presente um dos principais requisitos para a aplicação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Por tudo isso, entendo ter restado caracterizada a infração 03.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **022073.0495/08-3**, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA A CABANA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$28.233,08**, previstas no artigo 42, incisos IX, XXII XIII-A, alínea “h” da Lei 7.014/96, alterada pelas Leis nº 8.534/02 e 18.847/07, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2009.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR