

A. I. Nº - 060624.0001/08-4
AUTUADO - POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
AUTUANTE - MARIA DE LOURDES PIMENTEL MORAES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 14.10.09

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0345-04/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não acolhido o pedido de diligência. Infração não caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS 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 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 de 5% 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. Infrações comprovadas. Aplicado o princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - CTN, reduzindo o percentual da multa aplicada de 5% para 2%, prevista no art. 42, XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, de acordo com a nova redação dada pela Lei nº 10.847/07, por ser mais benigna. Refeitos os cálculos para reduzir a exigência fiscal a 10% do valor da multa acessória aplicada, com fulcro no artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Rejeitada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/04/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 338.673,91, em razão de:

- 1- Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 27.529,24, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 mercadoria em exercício fechado.
- 2- Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 8.450,94, por antecipação ou substituição tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo

calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeito ao regime de Substituição Tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.

3- Emitiu, em substituição ao documento fiscal a que está obrigado, documento extra fiscal ou apresentação igual ou semelhante a documento fiscal, com o qual se possa confundir, independentemente da apuração do imposto devido, sendo aplicada a multa no valor de R\$302.693,73.

O autuado às folhas 576 a 583 impugnou o lançamento tributário, preliminarmente suscita a nulidade da infração 03, por insegurança na determinação da infração, posto que a autuante declara que o autuado teria imitado documento extra fiscal, em substituição ao documento fiscal. Contudo, de acordo com os demonstrativos que instruem a apuração, o documento emitido pela empresa foi, sempre, uma Nota Fiscal Série D1, ou seja, outro documento fiscal. Assim, ainda que exista divergência entre o documento que teria que ser emitido (Cupom Fiscal) e o que foi efetivamente emitido (Nota Fiscal), o enquadramento da autuação é inseguro, não existindo nexo de causa e efeito entre a acusação e o enquadramento legal aplicado, que se afigura, por isso mesmo, divergente. Observa que a partir dos demonstrativos da multa aplicada, não há previsão legal para a imposição de multa na hipótese listada na autuação, ou seja, pela emissão de um documento em substituição ao outro, já que o documento “substituto” é um documento fiscal. Deste modo, a infração apontada no fulcro do lançamento, como visto, não possui caracterização segura.

No mérito, diz que a autuação não deve prosperar, pois, invertendo a ordem constante do Auto de Infração, no que tange a infração 03, que a demonstração que acompanha o AI revela que a multa foi imposta em razão da utilização de notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal). Apesar de existir previsão legal para a aplicação de sanção pela emissão de documento fiscal em substituição a outro que obrigatoriamente deveria ser emitido, outras razões devem ser avaliadas na presente ação administrativa.

De imediato, sustentada pelo disposto no art. 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional, pedindo a aplicação retroativa da Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que passou a regular a questão indicando o percentual de 2%, conforme o art. 42, XIII-A –h.

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

Observa que no caso em tela, a legislação poderia aplicar multa equivalente de 2% sobre vendas refletidas nos documentos substituídos. Ocorre que as operações registradas nos mesmos documentos já foram tributadas por antecipação tributária. Significa dizer que a autuada está sendo punida, com pesada multa, por emissão de notas fiscais em operações que não mais se encontram sujeitas à incidência do próprio ICMS. Esse fato, por si só, demonstra que não houve “falta de recolhimento” do imposto, preenchendo uma das condições legais para o cancelamento ou redução da sanção. Por outro lado, diz que a pena é injusta, pois além da ausência de incidência no imposto no momento da emissão das notas (nas saídas), é aplicada por ter o contribuinte emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão, não tendo o autuado agido com dolo, fraude ou simulação. A pena é superior àquela aplicada no caso de falta de emissão de NF, mesmos nos casos de operações tributadas.

Aduz 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, o cancelamento ou a redução da pena.

Frisa que no caso em lide, encontram-se presentes os requisitos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, pois não existem provas de que a autuada agiu com dolo, fraude ou simulação, bem como, em relação aos documentos emitidos, não houve falta de cumprimento da obrigação principal. 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 0066-01/07 e CJF nº 0260-12/07, transcrevendo das ementas respectivas peças.

‘1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0436-11/06 - EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1 nos casos previstos na legislação. Refeitos os cálculos considerando as notas fiscais emitidas por transferências de mercadorias bem como as de venda a prazo. **Reduzida a multa por descumprimento de obrigação acessória, arrimado no que dispõe o § 7º, do art. 42, da Lei n.º 7.014/96, uma vez que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou em falta de recolhimento do imposto. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.’

‘1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0298-11/06

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. A legislação prevê a multa de 5% 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, salvo em decorrência de sinistro ou razões técnicas. **Não comprovada pelo contribuinte suas alegações da impossibilidade da emissão de cupom fiscal. Modificada a Decisão recorrida, com redução da penalidade aplicada, com fulcro no § 7º, art. 42, da Lei nº 7.014/96. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.’

‘1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0066-01/07

EMENTA. ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS 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 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 de 5% 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. **Auto de Infração PROCEDENTE, com redução da multa prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Decisão unânime.**’

‘RELATOR(A): CONS. NELSON ANTONIO DAIHA FILHO

Auto de Infração - 2069560014064

Recurso - Recurso de Ofício e Voluntário

Recorrente - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MADEIREIRA OK LTDA

Recorrido - MADEIREIRA OK LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

Autuante(s) - PAULO APARECIDO ROLO

ACORDÃO CJFNº 0260-12/07

ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS 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 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 de 5% 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. **Modificada a Decisão recorrida. Refeitos os cálculos para reduzir a exigência fiscal a 10% do valor da multa acessória originalmente aplicada. Infração parcialmente caracterizada. Recurso de Ofício PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime.’

Requer que a multa da infração em tela seja cancelada ou reduzida para 10% do percentual previsto na Lei nº 10.847/07, servindo a multa, como pede o espírito da lei, com sanção educativa. Destaca, ainda, que a administração tributária contribuiu para a ocorrência, na medida em que autorizava a confecção de dezenas ou centenas de talonários fiscais, prejudicando a própria interpretação da restrição à utilização de notas D-1 e, concomitantemente, do ECF. Todas as providências para coibir esse procedimento foram tomadas, a partir da “orientação” passada mediante a lavratura do Auto de Infração.

Com relação aos itens 01 e 02, ressalta que se reportam a fatos geradores idênticos, possuem íntima ligação, devendo observar que a contagem não reflete a real movimentação da empresa, conforme seus livros de entradas, saídas, inventários e movimentação de combustíveis, que foram utilizados na auditoria. Qualquer erro de contagem reflete diretamente nos itens 01 e 02, posto que interfere nas quantidades vendidas, reverberando na “omissão sobre o valor acrescido”.

Observa que no exercício de 2003, foi apontada uma omissão de entrada de 5.436 litros de “gasolina comum”. Esta suposta omissão foi criada pela falta de contagem de 5.000 litros, adquiridos através da NF 181977, de 25/04/2003, registradas no LMC e no LRE, conforme cópias que diz acostar.

Diz que no período de 2004, o lançamento aponta supostas omissões de 32.599 litros de “gasolina comum” e de 19.981 litros de “diesel comum”. Acontece que não foram devidamente computadas as anexas notas fiscais, de entradas de “gasolina comum” números 207648, de 02.04.04 (10.000 litros), 219975, de 06/09/2004 (5.000 litros), 222826, de 09/10/04 (5.000 litros), 216003, de 19/07/04 (10.000 litros) e 215824, de 16/07/04 (5.000 litros), totalizando 35.000 não contabilizados. O levantamento deixou ainda de considerar, no exercício de 2004, os documentos fiscais de “diesel” números: 219975, de 06/09/2004 (5.000 litros) e 216111, de 20/07/2004 (10.000 litros). Deste modo, a partir da inserção dos aludidos documentos nos relatórios da auditoria, as diferenças apontadas não mais persistirão.

Quanto ao item 02, observa que o método de apuração adotado, ou seja, o levantamento quantitativo, não permite a agregação de qualquer importância a título de “valor agregado”. No caso a base de cálculo é, simplesmente, o “preço médio unitário”, no qual se presumem embutidos todos os valores, inclusive MVA. A exigência, desse ponto de vista, é ilegal.

Ao finalizar requer revisão por fiscal estranho ao feito para conferência das quantidades e valores de cada produto, e também pede a nulidade do item 03, pela dispensa da multa ou, no mínimo, pela redução para 10% do percentual previsto em lei, bem como pela improcedência dos itens 01 e 02.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 624 e 625, diz que os procedimentos fiscais foram iniciados em 26/09/2008, conforme intimação para apresentação de livros e documentos à fl. 09 e concluído em 18/04/2008.

Diz que: *“Houve realmente equívoco, ao clicar o item infração 09 em lugar de 16 que seria correta”*.

Quanto as diferenças apontadas nas infrações 01 e 02, diz que decorreram da falta de apresentação das Notas Fiscais de nºs: 181977 de 25/04/2003, 207440 de 1/03/2004, 207648 de 02/04/2004, 222826 de 09/10/2004, 216003 de 19/07/2004, 215824 de 16/07/04, 219975 de 06/09/2004, 216111 de 20/07/2004, no decorrer da fiscalização.

Acata as Notas Fiscais de nºs: 219975 de 06/09/2004, 222826 de 09/10/2004, 216003 de 19/07/2004, 215824 de 16/07/04 e 216111 de 20/07/2004, por terem suas cópias de livros onde foram registrados, REM e LMC, fls. 584 a 606 desde PAF.

Observa que o autuado argumenta que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias não engloba o valor agregado, no entanto é um equívoco por parte deste, posto que esqueceu de verificar a presença do MVA existente no item 02 e que se pode constatar através das fls. 626 e 630.

Ao finalizar opina pela manutenção do Auto de Infração, *“visto que, o item 03 pode ser refeito”*.

Após receber cópia da informação fiscal e dos novos demonstrativos, sendo intimado do prazo para se manifestar, o autuado em nova manifestação defensiva, fl. 643, reitera todos os termos da defesa e observa que a autuante não atendeu ao disposto no art. 127, § 6º, do RPAF, o que deve servir para fortalecer ainda mais as alegações defensivas. Além disso, apesar de apresentar “novos demonstrativos”, acatou expressamente parte da prova material produzida, silenciando-se, sem indicar qualquer motivação, sobre as notas fiscais 181977 e 207648, relacionadas nos itens 13 e 14 da defesa e colacionadas ao PAF.

A autuante em 2ª Informação Fiscal, fl. 678 diz que quanto a Nota Fiscal de nº 181977, com emissão em 25/04/2003 referente ao produto GASOLINA COMUM no exercício de 01/01/2003 a 31/12/2003, diz que só agora lhe foi apresentada, permitindo-lhe então a correção do débito com a digitação da mesma, conforme fls. 670 a 673.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

O autuado em sua 3ª manifestação defensiva, fl. 682, requer a nulidade do item 03 ou pela dispensa da multa, ou no mínimo, pela redução para 10% do percentual previsto em lei, e improcedência dos itens 01 e 02.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, em decorrência de 03 (três) infrações, sendo as duas primeiras para exigir ICMS apurado mediante levantamento quantitativo e a última para aplicar multa.

Nas infrações 01 e 02, o auditor fiscal, utilizando o roteiro de Auditoria de Estoque apurou a falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infração 01), bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infração 02).

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, também do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

No mérito, em sua defesa o autuado alega que os itens 01 e 02 do Auto de Infração se reportam a fatos geradores idênticos, possuem íntima ligação, observando que a contagem não reflete a real movimentação da empresa, conforme seus livros de entradas, saídas, inventários e movimentação de combustíveis, que foram utilizados na auditoria. Qualquer erro de contagem reflete diretamente nos itens 01 e 02, posto que interfere nas quantidades vendidas, reverberando na “omissão sobre o valor acrescido”. Acostou aos autos cópia de diversas notas fiscais que não foram consideradas pelo autuante no levantamento quantitativo, bem como cópia dos livros fiscais.

Nas informações fiscais, pois foram 02 (duas), a autuante esclareceu que não considerou as notas fiscais por não terem sido apresentadas pelo contribuintes durante o período da fiscalização.

Observo que foram apuradas, na ação fiscal, as seguintes diferenças:

- 1- No exercício de 2003 – 5.436 litros de gasolina comum;
- 2- No exercício de 2004 - 35.000 litros de gasolina comum e 19.981 litros de diesel.

Em relação ao exercício de 2003, o sujeito passivo acostou aos autos cópia na Nota Fiscal nº 181.977, à folha 666, cópia do LMC à folha 585 e cópia do livro Registro de Entrada à folha 585, comprovando a entrada de 5.000 litros de gasolina comum, fato reconhecido pela autuante à folha 671, elidindo parcialmente a imputação respectiva, uma vez que a diferença residual existente após a inclusão dessa nota fiscal no levantamento foi de apenas 436 litros, a qual entendo ser perfeitamente justificada pelo processo de evaporação que existe no manuseio da gasolina, fato inclusive reconhecido por esse órgão julgador nos diversos processos envolvendo posto de

combustível, principalmente considerando que no exercício foram adquiridos 1.790.000,00 litros de gasolina, fl. 42, o que demonstra a insignificância dos 436 litros (0,02%), ademais no levantamento que embasou a autuação o auditor autuante considerou na coluna denominada “GANHOS” a quantidade de 2.379,17 litros, a qual é por aproximação, não sendo quantidade exata. Assim, entendo que no exercício de 2003 não restou caracterizada a existência de ICMS devido.

Quanto ao exercício de 2004, o contribuinte acostou aos autos, em suas duas primeiras manifestações, cópia das notas fiscais abaixo discriminadas comprovando não existirem as diferenças apuradas na ação fiscal:

- a) para o produto GASOLINA COMUM – Notas Fiscais nºs 207648, 219975, 222826, 216003 e 215824, as quais foram acostadas às folhas 621, 593, 597, 601 e 603, lançadas nos livros fiscais LMC e Registros de Entradas, conforme cópia acostada aos autos às folhas 590 e 592; 594 e 596; 598 e 599; 600 e 606 e 602 e 606, comprovando a entrada de 35.000 litros, o que foi reconhecido pelo autuante quando da 2ª informação fiscal.
- b) para o produto DIESEL - Notas Fiscais nºs 219975, 216111 e 207440, as quais foram acostadas às folhas 593, 605 e 620, lançadas nos livros fiscais LMC e Registro de Entradas, conforme cópias dos livros acostadas às folhas 594 e 596; 604 e 606 e 591 e 592, comprovando a entrada de 20.000 litros, o que foi reconhecido pela autuante quando da 2ª informação fiscal, ocasião na qual refez novamente os demonstrativos das entradas, fl. 649.

Assim, entendo que as infrações 01 e 02 foram elididas pelo autuado mediante apresentação de cópias de notas fiscais e dos livros fiscais acostados aos autos às folhas acima indicadas.

Na infração 03 é imputado ao autuado emitir, em substituição ao documento fiscal a que está obrigado, documento extra fiscal ou apresentação igual ou semelhante a documento fiscal, com o qual se possa confundir, independentemente da apuração do imposto devido.

Preliminarmente, o sujeito passivo arguiu nulidade da infração 03, por entender existir insegurança na determinação da infração, posto que a autuante declara que o autuado teria emitido documento extra fiscal, em substituição ao documento fiscal. Contudo, de acordo com os demonstrativos que instruem a apuração, o documento emitido pela empresa foi, sempre, uma Nota Fiscal Série D1, ou seja, outro documento fiscal. Assim, ainda que exista divergência entre o documento que teria que ser emitido (Cupom Fiscal) e o que foi efetivamente emitido (Nota Fiscal), o enquadramento da autuação é inseguro, não existindo nexo de causa e efeito entre a acusação e o enquadramento legal aplicado, que se afigura, por isso mesmo, divergente.

Razão assiste ao sujeito passivo quando alega existência de equívoco na descrição da infração.

A descrição correta da infração deveria ter sido de emissão de outro documento fiscal em lugar do uso de Equipamento de Controle Fiscal nas situações em que está obrigado, sendo aplicada a multa de 5% sobre as operações.

Entretanto, observo que o próprio sujeito passivo, analisando os demonstrativos elaborados pela fiscalização, entendeu perfeitamente a acusação que lhe estava sendo imputada, como podemos perceber da própria fundamentação defensiva relativa sobre esse ponto, quando a defesa assevera que os demonstrativos que instruem a apuração, o documento emitido pela empresa foi, sempre, uma Nota Fiscal Série D1, ou seja, outro documento fiscal.

Logo, entendo que esse equívoco em nada dificultou o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte autuado, razão pela qual não acato a arguição de nulidade da infração em tela.

No mérito, a defesa reconhece que emitiu notas fiscais de venda a consumidor, em substituição ao ECF (cupom fiscal), o qual estava obrigado a emitir. Porém, com base no disposto no art. 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional, pede a aplicação retroativa da Lei nº 10.847, de 27/11/2007, que passou a regular a questão indicando o percentual de 2%, conforme o art. 42, XIII-A “h” e solicita a dispensa ou redução da multa legalmente prevista, o que faz com arrimo no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, após a adequação da sanção ao dispositivo legal em vigor, observando que

no caso em tela, a legislação poderia aplicar multa equivalente de 2% sobre vendas refletidas nos documentos substituídos, pois se trata de contribuintes do ramo de combustíveis, que trabalham com produtos com ICMS substituído e que, nesses casos, o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo, o cancelamento ou a redução da pena, 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.

Acolho o argumento defensivo em relação ao percentual da multa aplicada, pois entendo que deva ser aplicado o princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - CTN, reduzindo o percentual da multa aplicada de 5% para 2%, prevista no art. 42, XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, de acordo com a nova redação dada pela Lei nº 10.847/07, por ser mais benigna, conforme decisões reiteradas desse órgão julgador.

Em relação ao pedido de cancelamento da multa, entendo que não deve ser acolhido, uma vez que 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.

Apesar de a legislação facultar ao julgador administrativo a redução ou cancelamento da multa, de forma que haja uma gradação na aplicação de multa, a aplicação desse dispositivo legal, no caso requer muita cautela, pois o cancelamento da multa resultaria, na prática, no não atendimento das obrigações acessórias previstas em nossa legislação, dificultando a função de controle e fiscalização dos tributos estaduais.

No processo de evolução tecnológica pelo qual passamos é essencial que o fisco esteja sempre se adequando a nova realidade, para melhor atender aos contribuintes e aos interesses da sociedade, objetivando uma arrecadação de tributos mais justa para todos. Neste contexto é essencial que as vendas realizadas para consumidor final sejam registradas nos ECF's.

Portanto, entendo que não deva ser acolhido o pedido de cancelamento da multa aplicada.

Entretanto, em relação ao pedido de redução da penalidade para 10% do valor da multa aplicada, com base no disposto no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, efetivamente é facultado a este colegiado reduzir a 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.

Na própria ação fiscal foi aplicado o roteiro de auditoria de estoque não tendo o autuante apurado nenhum imposto devido. Ressalto que as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais objeto da autuação estão sujeitas ao regime de substituição tributária, portanto, com a fase de tributação encerrada, valendo dizer que não houve prejuízo para o Erário estadual, bem como, existência de simulação, dolo ou má-fé.

Logo, entendo que o argumento defensivo deve ser acolhido, com base no artigo 42, §7º da Lei nº 7.014/96, e em consonância com o entendimento reiterado em diversas decisões das Câmaras deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos paradigmas de nºs *CJF Nº 0344-12/08 e CJF Nº 0260-12/07*, cujas ementas abaixo transcrevo, devendo a multa aplicada ser reduzida para 10% do valor, após adequação da alíquota.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

“ACÓRDÃO CJF Nº 0344-12/08

EMENTA: ICMS. 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 de 2%, em função da retroatividade benigna, 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. Modificada a Decisão recorrida. Refeitos os cálculos para reduzir a exigência fiscal a 10% do valor da multa acessória aplicada na Decisão de primeira instância. Infração parcialmente caracterizada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.”*

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0260-12/07

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS 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 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 de 5% 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. Modificada a Decisão recorrida. Refeitos os cálculos para reduzir a exigência fiscal a 10% do valor da multa acessória originalmente aplicada. Infração parcialmente caracterizada. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.”

Saliento, que esse mesmo entendimento foi manifestado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento do AI Nº 146468.0093/09-2, no dia 02/09/2009, relativo a outro contribuinte que exerce a atividade de “POSTO DE REVENDA DE COMBUSTÍVEL” e pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento do JJF nº 0269-05/09.

Ressalto que, em decisão mais recente de 2ª instância, prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante Acórdão CJF Nº 0199-12/09, de 07 de maio do corrente ano, reformou decisão da 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO JJF Nº 0064-05/08, que não tinha acolhido a postulação do sujeito passivo no sentido de reduzir a multa para 10% do valor, após a adequação. Mesmo restando comprovado, naquela lide, a exigência de ICMS não recolhido, entenderam os ilustres Conselheiros da 2ª Câmara que deveria ser acolhido o pleito do sujeito passivo, para após a adequação da multa para 2%, ser do valor resultante reduzido para 10%, conforme ementa abaixo transcrita:

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 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 nº 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 nº 7.014/96.** Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente subsistente. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.”

Logo, acolhendo os julgamentos da instância superior desse Conselho de Fazenda, entendo que a infração 03 restou caracterizada, devendo o percentual de multa ser reduzido de 5% para 2%, por força da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07 e arrimo no art. 106, II, “c” do CTN e aplicando a redução da multa para 10% do valor exigido na autuação, a teor do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo:

MESES/ANO	BASE DE CÁLCULO	% DA MULTA	VALOR DA MULTA	REDUÇÃO DA MULTA P/ 10% DO VALOR
jan/03	8.811,78	2	176,24	17,62
fev/03	306.355,54	2	6.127,11	612,71
mar/03	374.483,45	2	7.489,67	748,97
abr/03	451.604,96	2	9.032,10	903,21
mai/03	375.779,99	2	7.515,60	751,56
jun/03	350.968,07	2	7.019,36	701,94
jul/03	484.716,17	2	9.694,32	969,43
ago/03	191.955,45	2	3.839,11	383,91
set/03	186.900,61	2	3.738,01	373,80
out/03	216.843,92	2	4.336,88	433,69
nov/03	291.489,88	2	5.829,80	582,98
dez/03	227.697,95	2	4.553,96	455,40
SOMA 2003	3.467.607,77		69.352,16	6.935,22
jan/04	401.215,44	2	8.024,31	802,43
fev/04	337.070,05	2	6.741,40	674,14
mar/04	296.192,46	2	5.923,85	592,38
abr/04	228.937,85	2	4.578,76	457,88
mai/04	315.273,44	2	6.305,47	630,55
jun/04	259.362,97	2	5.187,26	518,73
jul/04	237.241,13	2	4.744,82	474,48
ago/04	161.484,98	2	3.229,70	322,97
set/04	299.886,85	2	5.997,74	599,77
out/04	12.199,14	2	243,98	24,40
nov/04	21.678,11	2	433,56	43,36
dez/04	15.724,45	2	314,49	31,45
SOMA 2004	2.586.266,87		51.725,34	5.172,53
TOTAL AI	6.053.874,64		121.077,49	12.107,75

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE – INFRAÇÃO 3

Na infração 03, conforme interpretado pelo Relator o contribuinte emitiu documento fiscal em lugar do uso de ECF nas situações em que estava obrigado, sendo aplicada a multa de 5% sobre o valor das operações, o que foi reconhecido na defesa de ter emitido notas fiscais de venda a consumidor, em substituição a cupom fiscal que estava obrigado a emitir.

O art. 238 do RICMS/BA, determina que o contribuinte obrigado a utilizar ECF emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, salvo as situações comprovadas de sua impossibilidade. Regra instituída de 31/12/02 com redação do Decreto nº 8413/02, ou seja, já decorre um prazo razoável para que os contribuintes se adaptassem a sua aplicação. Por descumprir tal determinação o art. 42, XIII-A, “d”, item 1 da Lei nº 7.014/96 estabelecia multa de 5% do valor das operações.

A emissão de documentos fiscais por meio de ECF além acompanhar a evolução tecnológica, constitui um instrumento eficaz de controle para a administração tributária, visto que os documentos emitidos por meio de ECF registram dados no próprio ECF, podendo também serem armazenados e na memória fiscal do Impressora Fiscal (IF), podendo ser acessada pelo Fisco mesmo que o equipamento seja danificado. Possibilitam também o armazenamento de dados em arquivos magnéticos (Registro 60) que em algumas situações as empresas são obrigadas a fornecerem ao Fisco, que pode fazer análise destes dados em roteiros de auditorias. O mesmo não acontece quando o documento fiscal não for emitido pelo ECF, havendo necessidade de digitalização dos dados além da possibilidade de emissão de documentos em paralelos.

Por outro lado, na prática, em algumas situações a aplicação da multa de 5% revelou-se bastante onerosa, a exemplo das empresas que apuram o imposto pelo regime da Receita Bruta, quando o imposto decorrente da obrigação principal quantificava 4% do valor da operação (atividades de comercialização de alimentos por bares, restaurantes, pizzaria, etc), ou inscritas em regime simplificado (SIMBAHIA-SUPERSIMPLES) enquanto a multa por descumprimento de obrigações acessórias (emissão de documento fiscal não registrado no ECF) quantificava percentual de 5% sobre o valor das operações mercantis.

O legislador sensível a tais situações, editou a Lei nº 10.847 de 27/11/07, reduzindo o percentual da multa para 2%.

Na situação presente, na data da lavratura do Auto de Infração e período fiscalizado a multa prevista e que foi aplicada era de 5%, entretanto, no momento presente, para o descumprimento da mesma obrigação acessória a multa é de 2%. Assim sendo concordo com o posicionamento do Relator no sentido de aplicação retroativa da Lei nº 10.847 (art. 106, II, “c” do CTN), reduzindo o percentual da multa para 2% sobre o valor das vendas registradas nos documentos não registrados no ECF.

Com relação ao pedido de redução da penalidade para 10% do valor da multa aplicada, facultado a este colegiado, não concordo, primeiro, que na situação presente a multa efetivamente aplicada à época de sua ocorrência foi de 5%, e com a aplicação da retroatividade benigna passa a ser de 2% e, como proposto pelo Relator, reduzindo para 10% deste valor, em termos reais passa a ser 0,2% do percentual original aplicado, o que equivale a uma redução efetiva de 96% da multa aplicada. Entendo que se acatado tal posicionamento, a multa prevista na legislação perde o seu objeto, que é obrigar os contribuintes a emitirem documentos fiscais por meio de ECF, propiciando um controle mais eficaz da fiscalização (memória fiscal, arquivos magnéticos.... etc.).

Observo que em outras situações, como o não registro na escrita fiscal de aquisições de entrada no estabelecimento de mercadorias não tributável pelo ICMS ou cujo imposto já tenha sido pago

por antecipação, a legislação estabelece multa de 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria e na situação presente, mesmo que o descumprimento de obrigação acessória tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, não é razoável aplicar abrandamento da multa que resulte em ônus de 0,2%, equivalendo a um quinto daquela tipificação de multa relativa a operações sobre as quais não é exigido ICMS.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Infração 3, com redução do valor da multa de R\$302.693,73 para R\$121.077,49 conforme indicado na quarta coluna do demonstrativo acima refeita pelo Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **060624.0001/08-4**, lavrado contra **POSTO 4 COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$12.107,75**, prevista no art. 42, XIII-A, “d”, item 1 da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR