

**A.I. N.º** - 022073.0049/09-1  
**AUTUADO** - POSTO DE COMBUSTÍVEIS ENCONTRO DAS ÁGUAS LTDA.  
**AUTUANTE** - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 23.12.2009

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0415-02/09**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR EM SUBSTITUIÇÃO A CUPONS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** A legislação prevê que o contribuinte só deve proceder dessa forma quando o equipamento estiver paralisado em decorrência de sinistro ou por motivo técnico. Não foi negada a infração, cujo pedido para redução ou cancelamento da multa com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7014/96, não foi acolhido ante a constatação de diferenças no levantamento quantitativo. Mantida a multa com a sua adequação para o percentual de 2% sobre o montante das notas fiscais emitidas no período, por força da Lei nº 10.847 de 27/11/07 que alterou o inciso XIII-A, alínea “h” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em obediência ao princípio da retroatividade benéfica da lei (art. 106, II, “c” do CTN). **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAIDAS DE MERCADORIAS ISENTAS/NÃO TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. COMBUSTÍVEIS (GASOLINA, ÓLEO DÍSEL E ALCÓOL). MULTA.** Mantido o lançamento uma vez que o sujeito passivo não comprovou sua alegação de erros no trabalho fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 22/05/2009, para exigência de MULTA no valor total de R\$254.202,61, em decorrência de:

1. Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, nos exercícios de 2004 a 2007, conforme demonstrativos e cópias de livros fiscais às fls.55 a 127, sujeitando à multa no valor de R\$254.002,61, equivalente a 5% sobre o valor das notas fiscais série D-1 emitidas.
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 em exercícios fechados (2004 a 2007), conforme levantamentos e demonstrativos às fls.17 a 46, sujeitando-se à multa no valor de R\$ 200,00.

O autuado, por seu representante legal e advogado infrafirmado, apresenta peça defensiva, fls. 131 a 139, na qual, inicialmente destaca a sua tempestividade, e impugnou as infrações com base nas seguintes razões defensivas.

Infração 01

Impugnou esta infração dizendo que não existem motivos fáticos ou jurídicos para a imposição fiscal, e que em momento algum o autuante afirmou que houve ausência de recolhimento do tributo, mas somente falta de emissão de cupom fiscal, deixando registrado que foram emitidas as notas fiscais de venda a consumidor, e que esse procedimento não impede o correto recolhimento do ICMS.

Salienta que a obrigação acessória imposta pelo RICMS, objetiva um controle contra aqueles contribuintes que não pretendem cumprir com sua obrigação legal, não sendo o seu caso, que recolheu o tributo devido, conforme atestou a própria autuação em tela.

Quanto aos aspectos jurídicos, que impede a sua condenação, frisa que a nota fiscal, meio tradicional de comprovação da prestação de serviços/venda de produtos, fora emitida, não se revestindo de qualquer ilegalidade, não incidindo em qualquer infração ao RICMS.

Pede que a questão seja analisada levando em conta o princípio da razoabilidade, por se tratar de comercialização de combustíveis e lubrificantes.

#### Infração 02

Aduz que a presunção de omissão de saídas de mercadorias não procede, pois a fiscalização deixou de verificar o livro Diário, que denominou de LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), para o ramo de combustíveis e lubrificantes, para verificação do estoque existente no final de cada exercício e apontamento do fluxo financeiro de caixa e bancos, impossibilitando a subsistência da presente autuação.

Assim, argumenta que sem a análise do LMC se torna insubsistente a autuação, tendo em vista que as demonstrações financeiras do estabelecimento, são todas registradas no livro LMC e não apenas nos livros de registro de entradas e saídas, os quais são apenas utilizados como suportes para a escrituração do livro LMC, em se tratando de contabilidade para postos de combustíveis.

Comenta sobre a impossibilidade de imposição de obrigação tributária mediante presunção de realização do fato gerador, dizendo que a presunção fiscal é repelida por toda a doutrina. Citou lição de renomado professor sobre lançamento baseado em presunção.

Por fim, requer a improcedência da autuação, protestando por todos os meios de provas permitidas em direito, em especial a realização de diligências ou perícias.

O autuante ao prestar a informação fiscal (fls.144 a 147), quanto a infração 02, rebateu as razões da defesa quanto a alegação de que não foram considerados os estoques constantes no LCM, dizendo que deixou de juntar cópia do LMC para não aumentar o volume de documentos no processo, porém, que as quantidades foram extraídas do referido livro e consideradas no levantamento quantitativo, conforme discriminado às fls.34 a 44 dos autos, quais sejam: o inventário, as aberturas e encerramento dos bicos, inventário final, total das vendas por bico, as aferições e perdas, tudo referente ao período fiscalizado.

Com relação à infração 01, argumenta que o artigo 824-B dispõe que os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias para não contribuintes do ICMS devem utilizar o equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) para documentar tais operações.

Sustenta que o contribuinte era usuário de ECF até 07/04/2008 (fl.47), e que ao emitir nota fiscal de venda a consumidor em situação não prevista no RICMS, está sujeito a imposição de multa de 5% sobre o valor de cada nota fiscal.

Conclui mantendo integralmente seu procedimento fiscal.

O processo foi submetido a pauta suplementar do dia 22/10/2008, sendo decido pela desnecessidade de realização de diligência, por considerar que os autos contém todos os elementos para a decisão sobre a lide.

## VOTO

Quanto ao item 01, conforme descrito no auto de infração, a multa que foi aplicada é decorrente da constatação pela fiscalização, de emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, nos exercícios de 2004 a 2008, conforme demonstrativos às fls. 53/56; 67/70; 81/84; e 96/99.

O valor da multa de cada período foi calculado tomando por base a aplicação do percentual de 5% sobre o valor das notas fiscais série D-1 emitidas no período em lugar do ECF.

O estabelecimento atua no ramo de posto de combustíveis, estando obrigado a manter em funcionamento nas bombas o equipamento emissor de cupom fiscal. Conforme INC – Informações do Contribuinte no extrato ECF Detalhado, fl.47, até a data de 07/04/2008, o estabelecimento era usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF).

O artigo 238, § 2º, do RICMS/97 prevê que o contribuinte usuário de ECF só pode emitir Nota Fiscal de Venda a Consumidor, em substituição ao Cupom Fiscal, quando o equipamento estiver paralisado em decorrência de sinistro ou por motivos técnicos, e nesses casos, deve o estabelecimento proceder conforme determina o artigo 293, § 2º, do RICMS/97, a fim de documentar o fato.

O autuado em sua defesa não nega o fato, porém, argüiu que a multa é injustificável, salientando que sua conduta não resultou prejuízo para o Erário Público porque o estabelecimento comercializa com produtos com fase de tributação encerrada por força da substituição tributária, e por isso, pede que seja levado em consideração o princípio da razoabilidade cancelando a multa em questão.

Cumprir observar, que a imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigação acessória, existe em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, e além do seu caráter educativo, visa preservar o crédito tributário. Nessa situação, quando o contribuinte descumprir as suas obrigações de caráter acessório está passível de aplicação de penalidades, a exemplo da que cuida o Auto de Infração em exame.

No que concerne ao cancelamento da multa, pleiteada pelo autuado, o § 7º do art. 42 da Lei nº 7014/96, concede ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.

Esta discricionariedade, no entanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo a infração por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.

No presente caso, considerando a ocorrência das ocorrências, não elididas, constatadas na auditoria de estoques, conforme papéis às fls. 34 a 44, bem como a inexistência de demonstração da não ocorrência de dolo, não há como contemplar o pedido do impugnante de redução ou cancelamento da multa.

Nestas circunstâncias, mantenho a multa aplicada, uma vez que o autuado não justificou o motivo para emissão de notas fiscais em lugar do ECF.

Contudo, em obediência ao devido processo legal, observo que, o valor da multa foi calculado erroneamente ao percentual de 5%, para o período de jan/2004 a nov/2007, e tendo em vista que com o advento da Lei nº 10.847/07 que alterou o art. 42, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/06, a ocorrência em questão está sujeita a multa de 2%, adotando a retroatividade benigna da lei (art. 106, II “c” do CTN), fica modificado o valor da multa para R\$101.601,04, equivalente a 2% sobre o valor das notas fiscais, série D1, emitidas em lugar daqueles decorrentes do uso do ECF.

Com relação ao item 02, foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, em face a constatação de omissão de saídas de mercadorias isenta e/ou não tributáveis.

A omissão de saídas foi detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos GASOLINA COMUM; ÓLEO DIESEL; e ALCÓOL, com base nos registros constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) escriturado pelo contribuinte, e com base nas notas fiscais de entradas, sendo apurado quantidades de saídas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis, em exercícios fechados (2004 a 2007), conforme levantamentos e demonstrativos às fls. 17 a 46.

Analizando os demonstrativos que embasam a conclusão fiscal para aplicação da multa, verifico que foi considerada a movimentação quantitativa dos produtos no estabelecimento, e o resultado demonstra o real movimento das mercadorias e as diferenças quantitativas identificadas em cada período, com base no LMC, conforme fls.34 a 43.

O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) é um livro obrigatório previsto nos Convênios SINIEF s/nº, de 15/12/70, 06/89 e Ajuste SINIEF 1/92, e também no artigo 314, V, e 324 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Logo, o LMC por se tratar de livro obrigatório para os contribuintes que atuam na comercialização de revenda de combustíveis, destina-se ao registro diário das operações ou prestações realizadas de toda movimentação de combustíveis, relativo às quantidades dos estoques de abertura e fechamento, aquisições, vendas no bico, as aferições, inclusive as eventuais perdas por evaporação ou vazamento, constituindo-se como o instrumento mais eficaz para o controle de toda a movimentação quantitativa dos combustíveis nos postos de revenda, cuja escrituração está prevista no artigo 319, do citado Regulamento, e deve ser efetuado com base nas operações ou prestações realizadas. Logo, o LMC constitui-se com um livro fiscal que reflete a movimentação das mercadorias do estabelecimento de determinado período.

Foi aduzido pelo autuado que o resultado encontrado pela fiscalização foi apurado com base em presunção, bem assim, que não foram considerados os estoques finais de cada exercício.

Não obstante constar na descrição do fato que as omissões de saídas foram maiores do que as de entrada, observo que somente ocorreu diferença de entrada na auditoria de estoque do ano de 2005, no item GASOLINA COMUM (fl.23), enquanto que nos anos de 2004 (fl.17), 2006 (fl.44) e 2007 (fl.32), inclusive foram apuradas diferenças de saídas de mercadorias em todos os itens auditados.

Portanto, não acolho as razões defensivas, pois o resultado apurado no trabalho fiscal não se constitui em presunção, haja vista que as quantidades dos estoques inicial e final, das entradas e das saídas, foram extraídas do LMC, e encontram-se especificadas nos demonstrativos constantes no processo (fls. 34 a 43), e para ser impugnada a auditoria de estoques de modo válido, deveriam ter sido apontadas quais as quantidades que eventualmente estão incorretas ou deixaram de ser consideradas no levantamento quantitativo, acompanhadas das respectivas provas, no caso, pelo livro LMC.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo patrono do autuado, o indefiro, com base no art. 147, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, tendo em vista que o pedido do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos. Além disso, o autuado não apresentou provas de suas alegações, nem justificou impossibilidade de trazer ao processo tais provas.

Nestas circunstâncias, não tendo sido elidida a acusação fiscal, mantenho a multa que foi aplicada neste item da autuação, no valor de R\$200,00.

Quanto ao resultado apurado no levantamento quantitativo, verifico que o autuante não efetuou o lançamento do débito sobre a omissão de entradas de GASOLINA COMUM, no valor de R\$7.201,44, no exercício de 2005. Reza a Portaria nº 445/98 que quando for constatada diferença de entradas, em levantamento quantitativo, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto do detentor da mercadoria em estoque desacompanhada de documento fiscal, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago. Por via de consequência, ao adquirir combustível sem documento fiscal, é devido, também, o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Em virtude de não ter sido incluído no presente lançamento a diferença apontada, apurada às fls.23 a 31, represento a autoridade fiscal para programar nova ação fiscal para esse fim.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$101.801,05, ficando o demonstrativo de débito da infração 01 modificado para o quadro seguinte:

**DEMONSTRATIVO DO DÉBITO DA INFRAÇÃO 01**

Ocorrência	Vencimento	B.de Cálculo	Multa (%)	Vl.Histórico
01/01/2004	09/02/2004	95.301,80	2,00	1.906,04
21/01/2004	09/02/2004	35.667,20	2,00	713,34
04/02/2004	09/03/2004	51.832,40	2,00	1.036,65
20/02/2004	09/03/2004	42.836,80	2,00	856,74
04/03/2004	09/04/2004	58.820,40	2,00	1.176,41
21/03/2004	09/04/2004	25.395,80	2,00	507,92
04/04/2004	09/05/2004	76.734,00	2,00	1.534,68
21/04/2004	09/05/2004	19.956,60	2,00	399,13
01/05/2004	09/06/2004	68.290,00	2,00	1.365,80
23/05/2004	09/06/2004	21.990,00	2,00	439,80
01/06/2004	09/07/2004	66.452,20	2,00	1.329,04
22/06/2004	09/07/2004	32.820,20	2,00	656,40
02/07/2004	09/08/2004	90.522,20	2,00	1.810,44
25/07/2004	09/08/2004	24.765,20	2,00	495,30
01/08/2004	09/09/2004	82.972,40	2,00	1.659,45
24/08/2004	09/09/2004	11.398,60	2,00	227,97
01/03/2005	09/04/2005	69.108,20	2,00	1.382,16
22/03/2005	09/04/2005	39.966,00	2,00	799,32
01/04/2005	09/05/2005	71.987,00	2,00	1.439,74
20/04/2005	09/05/2005	40.263,00	2,00	805,26
01/05/2005	09/06/2005	90.517,40	2,00	1.810,35
22/05/2005	09/06/2005	29.562,20	2,00	591,24
01/06/2005	09/07/2005	96.510,40	2,00	1.930,21
24/06/2005	09/07/2005	12.815,80	2,00	256,32
01/07/2005	09/08/2005	82.437,60	2,00	1.648,75

23/07/2005	09/08/2005	15.239,40	2,00	304,79
01/08/2005	09/09/2005	64.093,60	2,00	1.281,87
25/08/2005	09/09/2005	27.988,00	2,00	559,76
01/09/2005	09/10/2005	92.590,00	2,00	1.851,80
24/09/2005	09/10/2005	22.813,20	2,00	456,26
01/10/2005	09/11/2005	113.461,40	2,00	2.269,23
24/10/2005	09/11/2005	27.792,80	2,00	555,86
01/11/2005	09/12/2005	91.022,00	2,00	1.820,44
27/11/2005	09/12/2005	5.739,20	2,00	114,78
01/12/2005	09/01/2006	78.076,00	2,00	1.561,52
26/12/2005	09/01/2006	27.505,60	2,00	550,11
01/01/2006	09/02/2006	98.817,40	2,00	1.976,35
19/01/2006	09/02/2006	43.196,00	2,00	863,92
01/02/2006	09/03/2006	54.230,80	2,00	1.084,62
23/02/2006	09/03/2006	17.891,60	2,00	357,83
01/03/2006	09/04/2006	71.260,20	2,00	1.425,20
22/03/2006	09/04/2006	41.012,60	2,00	820,25
02/04/2006	09/05/2006	20.563,80	2,00	411,28
22/04/2006	09/05/2006	2.792,20	2,00	55,84
01/05/2006	09/06/2006	99.664,80	2,00	1.993,30
20/05/2006	09/06/2006	49.423,60	2,00	988,47
01/06/2006	09/07/2006	91.756,00	2,00	1.835,12
23/06/2006	09/07/2006	26.545,80	2,00	530,92
01/07/2006	09/08/2006	92.135,20	2,00	1.842,70
22/07/2006	09/08/2006	45.925,20	2,00	918,50
01/08/2006	09/09/2006	100.252,40	2,00	2.005,05
23/08/2006	09/09/2006	30.106,60	2,00	602,13
01/09/2006	09/10/2006	92.262,60	2,00	1.845,25
22/09/2006	09/10/2006	31.669,80	2,00	633,40
01/10/2006	09/11/2006	84.270,80	2,00	1.685,42
22/10/2006	09/11/2006	24.669,60	2,00	493,39
01/11/2006	09/12/2006	55.448,80	2,00	1.108,98
20/11/2006	09/12/2006	31.172,20	2,00	623,44
01/12/2006	09/01/2007	84.953,00	2,00	1.699,06
20/12/2006	09/01/2007	70.027,20	2,00	1.400,54
01/01/2007	09/02/2007	91.446,80	2,00	1.828,94
16/01/2007	09/02/2007	67.943,80	2,00	1.358,88
01/02/2007	09/03/2007	90.037,20	2,00	1.800,74
23/02/2007	09/03/2007	13.665,80	2,00	273,32
01/03/2007	09/04/2007	92.682,00	2,00	1.853,64
27/03/2007	09/04/2007	14.487,80	2,00	289,76
01/04/2007	09/05/2007	73.400,00	2,00	1.468,00
27/04/2007	09/05/2007	13.069,40	2,00	261,39
01/05/2007	09/06/2007	86.664,00	2,00	1.733,28
22/05/2007	09/06/2007	31.156,20	2,00	623,12
02/06/2007	09/07/2007	57.031,80	2,00	1.140,64
18/06/2007	09/07/2007	52.948,20	2,00	1.058,96
01/07/2007	09/08/2007	68.277,60	2,00	1.365,55
21/07/2007	09/08/2007	34.433,00	2,00	688,66
01/08/2007	09/09/2007	55.004,00	2,00	1.100,08
18/08/2007	09/09/2007	43.287,40	2,00	865,75
04/09/2007	09/10/2007	99.597,20	2,00	1.991,94
22/09/2007	09/10/2007	25.603,00	2,00	512,06

01/10/2007	09/11/2007	55.210,00	2,00	1.104,20
24/10/2007	09/11/2007	15.241,00	2,00	304,82
01/11/2007	09/12/2007	59.628,20	2,00	1.192,56
19/11/2007	09/12/2007	50.004,00	2,00	1.000,08
01/12/2007	09/01/2008	30.175,60	2,00	603,51
23/12/2007	09/01/2008	15.536,80	2,00	310,74
01/01/2008	09/02/2008	16.761,80	2,00	335,24
10/01/2008	09/02/2008	36.927,80	2,00	738,56
01/02/2008	09/03/2008	29.564,00	2,00	591,28
19/02/2008	09/03/2008	18.721,00	2,00	374,42
01/03/2008	09/04/2008	36.130,60	2,00	722,61
30/03/2008	09/04/2008	1.597,40	2,00	31,95
01/04/2008	09/05/2008	23.810,00	2,00	476,20
29/04/2008	09/05/2008	937,40	2,00	18,75
01/05/2008	09/06/2008	19.448,40	2,00	388,97
22/05/2008	09/06/2008	7.655,80	2,00	153,12
01/01/2005	09/02/2005	9.062,80	2,00	181,26
05/01/2005	09/02/2005	8.136,60	2,00	162,73
11/01/2005	09/02/2005	23.903,60	2,00	478,07
23/01/2005	09/02/2005	10.958,80	2,00	219,18
01/02/2005	09/03/2005	30.798,20	2,00	615,96
01/06/2008	09/07/2008	16.068,20	2,00	321,36
01/09/2004	09/10/2004	48.668,60	2,00	973,37
21/09/2004	09/10/2004	24.451,40	2,00	489,03
01/10/2004	09/11/2004	52.130,00	2,00	1.042,60
21/10/2004	09/11/2004	15.188,40	2,00	303,77
01/11/2004	09/12/2004	60.549,40	2,00	1.210,99
21/11/2004	09/12/2004	19.009,40	2,00	380,19
01/12/2004	09/01/2005	40.809,60	2,00	816,19
21/12/2004	09/01/2005	14.911,80	2,00	298,24
22/02/2005	09/03/2005	12.027,60	2,00	240,55
<b>Total do débito</b>				<b>101.601,05</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022073.0049/09-1**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS ENCONTRO DAS ÁGUAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$101.801,05**, prevista no artigo 42, XII-A, “h”, e XXII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece 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 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR