

**A. I. N°.** - 146468.0088/08-0  
**AUTUADO** - AUTO POSTO SALVADOR LTDA.  
**AUTUANTE** - HENRIQUE IJALMAR LOPES GRANGEON  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 28.09.10

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0280-04/10

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Infrações 01 e 02 descaracterizadas após a consideração, nos levantamentos da fiscalização, de notas fiscais apresentadas pelo autuado. **c) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS E / OU NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA (R\$ 50,00).** Constatada a diferença de entradas de mercadorias, na hipótese dessas terem saído sem tributação, deve ser exigida a multa por omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis. Infração 03 caracterizada. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM LUGAR DAQUELE DECORRENTE DO USO DO ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** A legislação tributária estadual determina que os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações. O não atendimento resulta na aplicação da multa sobre o valor da operação, ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. Uma vez que não existiu dolo, fraude, simulação ou falta de pagamento de tributo, e que a atividade empresária se dá com mercadorias cuja fase de tributação está encerrada, é direito do autuado ser agraciado com a benesse do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, que, em razão das peculiaridades do caso concreto, corresponde à redução da multa pelo descumprimento de obrigação acessória a 10% do seu valor, mediante a aplicação da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07. Infração 04 parcialmente elidida, com adequação da multa para 2%, conforme modificação introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face do princípio da retroatividade benéfica da lei e redução para 10% do montante cobrado. **3. ARQUI**  
**DE PROCESSAMENTO DE D**

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÕES. Intimações efetuadas sem os requisitos específicos necessários relativos a arquivos magnéticos e respectivos registros. Infração 05 nula. Rejeitadas as preliminares de nulidade relativas às infrações 01 a 04. Pedido de diligência deferido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 10/06/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 11.959,93, assim como foram aplicadas penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 155.539,63, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – Deixou de recolher o ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício de 2004, exigindo-se imposto no valor de R\$ 9.081,88, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96. Está registrado que a irregularidade ocorreu em relação às mercadorias gasolina comum e aditivada, conforme discriminações dos Anexos I e II do PAF;

02 – Deixou de recolher o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de produtos no exercício de 2004, exigindo-se imposto no valor de R\$ 2.878,05, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II “d” da Lei nº 7.014/96. Consta que a irregularidade ocorreu em relação aos produtos gasolina comum e aditivada, consoante discriminações dos Anexos I e II do PAF;

03 – Omitiu saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício de 2004, sendo aplicada a multa fixa de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96. Está consignado que a irregularidade ocorreu em relação às mercadorias diesel aditivado e álcool, conforme Anexos III e IV do PAF;

04 – Emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que estava obrigado, sendo aplicada a multa de 5% sobre o valor das operações, prevista no art. 42, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96, que resultou na quantia de R\$ 112.841,93, conforme discriminado no Anexo V do PAF;

05 – Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimações, com informações das operações ou prestações realizadas, exigindo-se penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 42.647,70, prevista no art. 42, XIII-A, “g” da Lei nº 7.014/96, conforme Anexo V e demais documentos juntados ao PAF.

O autuado apresenta impugnação às fls. 326 a 348.

Transcreve as infrações imputadas e, preliminarmente, com fundamento em decisões deste Conselho, assim como no art. 18, II do RPAF/99, suscita a nulidade da autuação, sob a alegação de cerceamento de direito de defesa, pois alega que não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido.

Transcrevendo trecho de acórdão da 2ª CJF, suscita falta de clareza e liquidez, frisando que as disposições da Portaria 445/98 não podem ser aplicadas a um posto de gasolina, pois a sua forma de tributação é atípica e específica, devendo preponderar o Convênio 03/99 e o art. 512 do RICMS/BA. Entende inaceitável, nas infrações 01 e 02, a aplicação de MVA com a observação dos dispositivos da mencionada Portaria, de vez que o imposto, quando as mercadorias saem da refinaria para os distribuidores, é antecipado com a utilização da margem de valor adicionado, nos termos do Convênio 03/99. A utilização do preço médio de aquisição disciplinado na Portaria 445/98 seria indevida, pois os mesmos estariam inflados com o ICMS retido pela refinaria de petróleo.

No mérito, sublinha que o autuante deixou de considerar, no levantamento quantitativo de estoque, os valores constantes das notas fiscais de entrada números 049.471 e 049.472. Com a inserção destes documentos fiscais na auditoria, que informa ter anexado ao PAF, segundo argumenta, deixaria de existir a omissão de entradas constatada na fiscalização.

Requer, em função disso, diligência por fiscal estranho ao feito.

Citando o art. 5º da Portaria 26/92 do DNC (fl. 332), alega que não foram consideradas as perdas por evaporação, cujo percentual limitador seria de 0,6%. Diz que o fiscal autuante considerou tal percentual a título de perdas e ganhos, mas que não existe ganho com evaporação, somente perda, motivo pelo qual o levantamento deve ser refeito.

Transcrevendo ensinamento de Hugo de Brito Machado, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que levam ao entendimento de que a tributação, ao contrário da multa, não se presta para apenar o sujeito passivo, alega erro de direito quando da composição da base de cálculo e ocorrência de “bis in idem”, pois, ao se aproveitar o preço médio das aquisições, que já vem carregado com o ICMS recolhido pela refinaria, configura-se a impropriedade dos valores utilizados no Auto de Infração.

Diz que é o preço médio ao consumidor final que determina a base de cálculo, e que aplicar MVA sobre valor dissociado de tal preço é imputá-la sobre uma quantia que com o mesmo não guarda relação, produzindo uma base cuja imprestabilidade se confirma por meio da comparação com os preços praticados junto aos consumidores finais. Pondera que ou se aplica a pauta fiscal ou os preços efetivamente praticados no mercado. Mais uma vez, após citar e transcrever ementas de acórdãos deste Conselho, requer revisão fiscal.

Com relação à infração 04, afirma que a multa aplicada é absurda. Diz que esta penalidade tem o objetivo de atingir os contribuintes cuja comercialização compreende mercadorias com tributação normal, obrigando-os a utilizar o ECF sempre que promoverem saídas de mercadorias. Neste caso, o autuado somente comercializa produtos submetidos ao regime da substituição tributária, com fase de tributação encerrada e, por um equívoco, em parte devido à ignorância acerca de assuntos fiscais, foram emitidas notas fiscais série D1, ao invés do cupom fiscal. Questiona o prejuízo que o Erário Público sofreu com tal equívoco. Por não ter havido dolo, fraude ou simulação, à luz do art. 158 do RPAF/99, requer “o cancelamento da penalidade”. Pondera que o enquadramento legal utilizado nesta infração (art. 824-D do RICMS/BA) é equivocado, o que atingiu seu direito ao contraditório e à ampla defesa, razão que o leva a requerer a nulidade da mesma.

No tocante à infração 05, aduz que não foi concedido o prazo legal de 30 dias (art. 708-B, parágrafo 5º do RICMS/BA) para a correção dos arquivos magnéticos com inconsistências. Teria sido fornecido o prazo de apenas 10 dias, descumprindo-se, com isso, os ditames do permissivo legal citado. Entende que a penalidade, assim como as outras aplicadas por descumprimento de obrigação acessória, é inconstitucional e confiscatória, sendo que seus meios não estão adequados aos fins colimados. Citando jurisprudência do STF e lições de Rui Barbosa Nogueira, argumenta que todas possuem a natureza de confisco, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte.

Por fim, requer a nulidade do Auto de Infração; a retificação da base fiscal para correção de levantamentos (inclusive a base de cálculo da ajuste do levantamento do total das saídas, que não levou em conta

nos bicos de bombas; “cancelamento” da multa de 5% e da multa aplicada pela falta de entrega de arquivos magnéticos, bem como produção de provas por todos os meios em direito admitidos.

O autuante presta informação fiscal às fls. 359 a 363. Explica que a exigência fiscal decorreu de solicitação da COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustível, que gerou um Relatório Fiscal (fls. 278 a 299), para atendimento de solicitação feita pela CPI dos Combustíveis, instalada junto à Assembleia Legislativa/BA.

Em função dessa solicitação, foi programada pela INFAZ Varejo, através da Ordem de Serviço nº. 504.611/08, uma ação fiscal para homologar o exercício de 2004, com aplicação de Roteiro de Auditoria de Levantamento Quantitativo de Estoque, a ser aplicado em relação à gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Alega que, no desenvolvimento do referido levantamento, foram utilizados os procedimentos recomendados para o segmento específico de comércio a varejo de combustíveis, disciplinados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo (Portarias DNC 26/1992 e ANP 116/2000) e pela própria SEFAZ/BA (Pareceres 3820/2002, 327/2005 e 7754/2005 de fls. 206 a 234). Constam dos autos também algumas decisões prolatadas pelo CONSEF/BA nos exercícios de 2006 e 2007, concernentes aos assuntos em discussão, que o autuante acostou às fls. 235 a 276.

No que se refere à preliminar de nulidade pela falta de entrega de documentos, salienta que a mesma não deve prosperar, pois todos os demonstrativos foram entregues ao autuado, conforme pode ser observado nos elementos que fazem parte do processo. Não obstante, propõe à Repartição Fazendária que entregue cópias dos Anexos V e VI (fls. 96 a 108) e seja reaberto o prazo de defesa.

Quanto à aplicabilidade da Portaria 445/98, diz que os argumentos da impugnação não merecem prevalecer, já que o legislador, ao publicar a Portaria, não previu a inaplicabilidade da mesma a casos assemelhados ao presente.

No mérito, com referência às notas fiscais de números 049.471 e 049.472, registra que, conforme documento de fl. 16, o autuado foi instado a revisar o lançamento preliminar relativo às aquisições de 2004, onde declarou que “não lhe enviamos esta nota fiscal porque a Total Distribuidora ainda não enviou a segunda via para nós”. Espera que na reabertura do prazo de defesa a empresa anexe as referidas notas fiscais, para que possam ser incluídas no lançamento.

Aduz que foram calculados ganhos e perdas dia a dia, conforme parecer já citado da SEFAZ/BA, com observância do limite legal de 0,06% sobre o estoque físico do dia indicado no LMC e previsto pela ANP, sendo que as perdas repercutiram nas saídas e os ganhos nas entradas.

Em seguida, afirma que a Portaria 445/98 visa proporcionar ao corpo fiscal e às demais instâncias da Secretaria da Fazenda entendimento uniforme sobre o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que trata da presunção de omissão de saídas em determinadas situações, como as entradas de mercadorias não contabilizadas. Assim, esta Portaria dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. Pondera que tomou por fundamento o art. 10, I “a” e “b” da Portaria para mensurar a base de cálculo, que estabelece ser a mesma o valor do produto adquirido, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. Tal metodologia estaria referenciada por decisões do CONSEF de fls. 235 a 276 e por resposta a processo de consulta de fls. 207 a 210.

Relativamente à multa de 5%, destaca que está claramente explicitada na norma legal e que cabe a este Conselho a decisão de reduzi-la ou mesmo de cancelá-la.

No que se refere ao enquadramento da penalidade aplicada, informa ser de expedição automática do Sistema Emissor do Auto de Infração - SEAI, não cabendo ao auditor modificá-lo. Registra que no Anexo V, que fundamenta o lançamento, resta citado como infringido o art. 915, XIII, “h” do RICMS/BA.

Quanto ao prazo legal da intimação para correção dos arquivos magnéticos, informa que a primeira intimação foi datada de 28/03/2008 (fl. 12) e seu prazo expirou em 2º de maio de 2008. A segunda intimação foi datada de 27/05/2008 (fl. 197), com a concessão do prazo para a defesa.

tendo sido atendidas as intimações, foi efetuada a cobrança. Cientifica a impugnante da reabertura do prazo de 30 dias para efetuar as correções, a ser contado a partir da ciência da intimação da informação fiscal.

Em relação ao caráter confiscatório das multas, assevera que não é dado ao órgão julgador apreciar aspectos da legislação que no entendimento do impugnante sejam inconstitucionais. Por tal razão, não comenta este tópico.

Finaliza sugerindo reabertura de prazo de defesa, para que o autuado possa se manifestar sobre as infrações 04 e 05, bem como requer a procedência do Auto de Infração.

O sujeito passivo, à fl. 368, foi intimado da informação fiscal e cientificado da reabertura do prazo de defesa.

Junta nova peça de impugnação às fls. 370 a 391, reiterando que não recebeu qualquer demonstrativo elaborado quando da fiscalização (fl. 372), o que teria cerceado seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Entende que o auditor fiscal não esgotou as razões da preliminar de nulidade relativa à inaplicabilidade da Portaria 445/98. Argumenta que tal Portaria não pode ser aplicada a combustíveis, pelo fato de terem as suas operações uma natureza específica, devendo prevalecer o Convênio 03/99 e o art. 512 do RICMS/BA.

Diz que as notas fiscais 049.471 e 049.472 (fls. 392/393) “estão sendo (sic) acostadas aos autos devidamente autenticadas”.

No mérito, reafirma que não existe possibilidade de apurar ganhos com evaporação e transcreve novamente os dispositivos emanados do DNC, que se referem ao percentual de 0,6%. Por conseguinte, no seu entender, deve ser feito o levantamento, de forma a contemplar cálculos que levem em conta apenas as perdas por evaporação e reduzam o valor do imposto apurado.

Repete as argumentações referentes ao eventual erro de direito quando do levantamento da base de cálculo. No tocante à falta de intimação no prazo de 30 dias para retificação dos arquivos magnéticos, diz ser regra imperativa, prevista no art. 708-B do RICMS/BA, que não pode ser sanada com a reabertura do prazo de defesa. Reafirma os exatos termos da impugnação, relativos ao alegado “absurdo da multa aplicada – infração 04” e ao caráter confiscatório das penalidades.

Conclui repetindo os pedidos da peça de impugnação.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o PAF em diligência (fl. 602), para que fosse cientificado o sujeito passivo do teor dos documentos de fls. 96 a 108 e 196 (Anexos V e VI), reabrindo assim o prazo de defesa.

No verso da fl. 603, o coordenador de cobrança da DAT METRO informou que todas as cópias solicitadas na diligência já haviam sido fornecidas ao autuado.

Apesar de o PAF ter sido instruído para julgamento por este relator, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, na pauta de 03/11/2009, decidiu converter o mesmo em diligência para a ASTEC/CONSEF, com o fim de que fiscal estranho ao feito elaborasse novo demonstrativo das infrações 01 / 02, desta feita retirando da base de cálculo a MVA aplicada quando das operações de saídas de refinaria (fl. 606).

Nos termos do despacho de fl. 608, o PAF foi remetido para a Inspeção de origem, objetivando o cumprimento da diligência.

Às fls. 609 e 610, colacionando decisões deste Conselho, auditor estranho ao feito junta informação fiscal, onde assevera não vislumbrar a necessidade de que sejam elaborados novos demonstrativos, uma vez que a base de cálculo foi fixada em observância à legislação de regência.

## VOTO

Ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte.



Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante, nessas infrações, expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu a infração, fundamentou com a indicação dos demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados na impugnação e na reabertura de prazo para impugnação / manifestação defensiva, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas.

Todos os levantamentos elaborados às fls. 19 a 95 possuem a ciência do sujeito passivo, a exemplo daqueles de fls. 20, 21, 28, 33, 46 e 47. Por outro lado, aqueles de fls. 96 a 108 foram entregues ao contribuinte juntamente com a intimação da informação fiscal, com reabertura de prazo para impugnação, não se configurando, assim, qualquer agressão aos direitos do contraditório e da ampla defesa.

Com relação à preliminar de nulidade relativa à inaplicabilidade da Portaria 445/98 (infrações 01, 02 e 03), entendo que assiste razão ao autuante e ao fiscal estranho ao feito (diligente), quando afirmam que a mesma dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Rejeito também a preliminar de nulidade referente à infração 04, por ter o autuante utilizado o art. 824-D do RICMS/BA como enquadramento legal. Entendo que tal argumento é equivocado, pois este fato em nada atingiu o direito ao contraditório e à ampla defesa. Verifico que no Anexo V, que fundamenta o lançamento, resta citado como infringido o art. 915, XIII, “h” do RICMS/BA. Outrossim, trata-se de mera incorreção, com a qual é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, nos termos do art. 18, parágrafo 1º do RPAF/99.

No que se refere ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas, não é da atribuição legal deste órgão julgador apreciar aspectos da legislação que no entendimento do sujeito passivo sejam inconstitucionais (art. 167, I do RPAF/BA).

No que tange ao pedido de diligência, conforme o relatório supra, foi devidamente atendido, não mais restando nos autos quaisquer elementos que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico.

Quanto ao prazo legal da intimação para correção dos arquivos magnéticos (infração 05), constato que a 1ª intimação, datada de 28/03/2008 (fl. 12), não é a legalmente exigida para esta situação, pois não possui as informações específicas dos arquivos magnéticos ou dos registros intimados (Listagem Diagnóstico). A segunda intimação, datada de 27/05/2008 (fl. 197), possui as mencionadas informações, preenchendo os requisitos legais de validade para imputação de multa. Todavia, o prazo concedido foi de apenas 10 dias, ao invés de 30, consoante prevê o parágrafo 5º do art. 708-B do RICMS/BA. A reabertura do prazo de defesa de fl. 368, que não corrige os vícios procedimentais anteriormente mencionados, não foi acompanhada da intimação específica exigida para arquivos magnéticos. Não é válida, portanto, a exigência da multa respectiva, em função dos citados equívocos cometidos nas intimações de fls. 12 e 368.

Infração 05 nula. Represento à autoridade competente para que renove a ação fiscal relativa a esta infração, desta feita a salvo de vícios.

No mérito, verifico que o sujeito passivo atua no ramo de comércio varejista de combustíveis, e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por ICMS pago por antecipação tributária. Contudo, na presente situação, por solidariedade, por antecipação tributária de responsabilidade própria

omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis (infrações 01, 02 e 03), em razão da falta de constatação de registro de entradas (infrações 01 e 02) e saídas (infração 03) de produtos no estabelecimento.

Com relação às infrações 01 e 02, a sociedade empresária alegou, na defesa, não terem sido computadas as notas fiscais 049.471 e 049.472.

Na manifestação, de fls. 370 a 391, o autuado juntou cópias das notas fiscais (fls. 392/393) e requereu o cômputo desses documentos nos levantamentos respectivos.

A autoridade fiscal, na informação de fls. 440 a 445, alegou não ter considerado as sobreditas notas por não terem sido apresentadas (fl. 442).

Verifico que, no demonstrativo de fl. 20, foi apurada omissão de entradas de 8.129 litros de gasolina comum, e 8.339 litros de gasolina aditivada no de fl. 33.

Computando-se os 9.000 litros de gasolina aditivada da nota fiscal 049.472 e os 10.000 litros de gasolina comum da nota fiscal 049.471 (que, de fato, foram colacionadas pelo autuado, às fls. 392/393), ocorre reversão de omissão de entradas para omissão de saídas, o que acarretaria a aplicação de multa fixa, já exigida na infração 03.

Constatada a diferença de entradas de mercadorias, na hipótese dessas terem saído sem tributação, deve ser exigida a multa de R\$ 50,00 por omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis.

Pelo exposto, reputo descaracterizadas as infrações 01 e 02 e caracterizada a infração 03.

Com relação à infração 04, o autuado afirma que a multa aplicada é absurda. Diz que a penalidade tem o fim de atingir os contribuintes cuja comercialização compreende mercadorias com tributação normal, obrigando-os a utilizar o ECF sempre que promoverem saídas de mercadorias. Neste caso, o sujeito passivo somente comercializa produtos submetidos ao regime da substituição tributária, com fase de tributação encerrada e, por um equívoco, em parte devido à ignorância acerca de assuntos fiscais, foram emitidas notas fiscais série D1, ao invés do cupom fiscal.

Questiona o prejuízo que o Erário Público sofreu com tal erro. Por não ter havido dolo, fraude ou simulação, à luz do art. 158 do RPAF/99, requer “o cancelamento da penalidade”.

Primeiramente, tendo-se em vista a modificação introduzida pela Lei número 10.847/07 e o princípio da retroatividade benigna, deve a presente multa por descumprimento de obrigação acessória ser adequada para 2%, sendo que os valores exigidos na infração 04 passam a ser os discriminados no demonstrativo abaixo, com a redução para 10% da quantia resultante, em virtude da inexistência de dolo, fraude simulação, falta de pagamento de tributo e, principalmente, em função de o contribuinte comercializar mercadorias com fase de tributação encerrada.

Transcrevo abaixo parte do Acórdão CJF Nº 0025/11-10.

Como curial, o §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, prevê a possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória. Eis o texto legal:

*“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.*

A aplicabilidade, nesta instância de julgamento, das normas que permitem a redução ou cancelamento da multa em tela inicia-se em um ponto anterior àquele mencionado pelo sujeito passivo: o conceito de discricionariedade e a sua existência no âmbito de aplicação da norma retrotranscrita.

Segundo o entendimento pacífico dos administrativistas nacionais, aqui representados pela Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o ato administrativo é vinculado quando “a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Por isso mesmo se diz que, diante de um poder vinculado, o particular tem um direito subjetivo de exigir da autoridade a edição de determinado ato ou omissões”. (in Direito Administrativo, Atlas, 12ª ed., p. 125)

A discricionariedade, de seu turno, ocorre quando *“o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade de decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Nestes casos, o poder da Administração é discricionário, porque a adoção de uma ou de outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador”* (ob. cit., págs. 196/197).

Esse conceito técnico-jurídico de discricionariedade por vezes é aplicado equivocadamente, bastando para o intérprete a existência, no texto escrito, da locução “o Administrador pode”. Na maioria das vezes, entretanto, o poder que se deve extrair da norma não é sinônimo de faculdade, mas do famoso “poder-dever”; é aquele poder que, uma vez preenchidos os requisitos previstos na própria norma ou em outra, de hierarquia superior, converte-se em dever e faz surgir o direito subjetivo que caracteriza o ato administrativo vinculado.

Trazendo a teoria para a prática, tenho como inquestionável que o §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que *“as multas poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo”* está a nos dizer, na verdade, que *“as multas deverão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”*.

Reduzir ou cancelar a multa, quando preenchidos os requisitos legais, é, portanto, um ato vinculado, e não discricionário. A vinculação encontra-se no motivo do ato administrativo (só é possível reduzir ou cancelar a multa se não houver fraude, dolo, simulação ou falta de recolhimento de imposto) e fica muito clara quando transpomos o caso concreto para a lição da eminente doutrinadora: *“Considerado o motivo como pressuposto de fato que antecede a prática do ato, ele pode ser vinculado ou discricionário. Será vinculado quando a lei, ao descrevê-lo, utilizar noções precisas, vocábulos unissignificativos, conceitos matemáticos, que não dão margem a qualquer apreciação subjetiva”* (ob. cit. pág. 199). Veja-se que no caso em análise fraude, dolo e simulação são conceitos jurídicos precisos, oriundos do direito civil, e falta de recolhimento de imposto é uma constatação fática, um fato matemático, por vezes, no ritual de compensação que marca o ICMS.

Só haverá discricionariedade quanto ao motivo, segundo a eminente doutrinadora, em duas hipóteses: a) quando a lei não define o motivo, deixando-o a critério da Administração, como é o caso da exoneração *ad nutum* dos servidores nomeados para cargo de provimento em comissão; e b) quando a lei define o motivo utilizando noções vagas, vocábulos plurissignificativos, os chamados conceitos jurídicos indeterminados, que deixam à Administração a possibilidade de apreciação segundo critérios de oportunidade e conveniência administrativa (por exemplo: a lei manda punir servidor que praticou procedimento irregular, mas não define em que consiste; a lei prevê o tombamento de bem com valor artístico sem estabelecer critérios objetivos que permitam o enquadramento do bem nesse conceito).

A redução ou o cancelamento da multa de que tratamos neste momento não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses de discricionariedade quanto ao motivo, primeiro porque a Lei definiu, claramente, os motivos ensejadores do benefício perseguido pelo recorrente, segundo porque, ao nos dar esses motivos, fez uso de conceitos jurídicos determinados, consoante o que foi disposto linhas atrás.

Aliás, entender que, mesmo presentes os requisitos legais, pode a Administração indeferir o pedido do contribuinte, é imprimir um subjetivismo somente aceitável em regimes ditatoriais, permitindo que o Poder Público beneficie este ou aquele contribuinte de forma absolutamente arbitrária. A discricionariedade administrativa vigente no Estado Democrático de Direito não é sinônimo de subjetividade, conquanto por vezes poderá com ela confundir-se, como no caso da exoneração *ad nutum*; essa subjetividade, todavia, somente é aceitável se puder ser encaixada na moldura da conveniência ou da oportunidade administrativas (no caso da exoneração comissão, a subjetividade é conteúdo da conveniência, pois não é cor chefia, direção ou assessoramento servidor que tenha diferenças com c



Pois bem. Feita esta longa, mas necessária, introdução, concluo que, quanto ao motivo, o ato é vinculado e o recorrente preencheu os requisitos legais para obter o benefício almejado: não há nos autos provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação, valendo esclarecer, no particular, que, por todos os motivos, essa prova é necessária, sobretudo diante da gravidade da acusação; também não se vislumbra falta de recolhimento de ICMS decorrente da conduta infracional praticada pelo contribuinte, justamente por se tratar de posto de gasolina, cujas mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária com encerramento da fase de tributação na entrada e, ainda, porque a acusação é de emissão de nota fiscal em lugar do cupom, e não de falta de emissão de documento fiscal.

Portanto, sucede que a lei somente possibilitou o indeferimento do pedido de cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória nos casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação ou quando o ilícito formal implique falta de recolhimento do tributo.

Nas circunstâncias, o contribuinte faz jus ao benefício que pretende obter.

Superada essa questão, chega-se a uma nova conclusão: a norma invocada pelo contribuinte possui dois conteúdos discricionários, mas eles não estão no motivo do ato administrativo, e sim em sua finalidade. Um é relativo à decisão do órgão julgador de reduzir ou de cancelar a multa aplicada, e o outro, em caso de redução, versa sobre o respectivo montante. A lei não deu ao seu aplicador parâmetros rígidos e objetivos para que possa concluir pela redução ou pelo cancelamento, muito menos disse qual o percentual de redução que deveria ser aplicado em cada hipótese abstratamente considerada.

Para chegar a essas conclusões, valho-me de balisadores por demais conhecidos de todos nós: a justiça e a equidade. Os autos revelam que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido cinco infrações distintas. A infração 4, especificamente, toca à emissão irregular de nota fiscal de venda a consumidor em lugar do cupom oriundo do ECF. Esse fato, concordo com a autoridade autuante, enfraquece todo o sistema desenvolvido pela Secretaria da Fazenda para tornar mais segura e ágil a atividade fiscalizatória. Assim, tenho que a própria conduta do recorrente não autoriza o cancelamento da multa imposta na infração 4.

Por outro lado, todas as cinco infrações do contribuinte foram de baixo potencial ofensivo. A infração 4, como visto linhas atrás, além de não ter implicado falta de recolhimento do imposto, não se caracteriza pela omissão do recorrente na emissão de documento fiscal, mas, sim, na emissão de documento errado, o que deve atenuar o rigor da penalidade imposta.

Nesses termos, na esteira dos precedentes deste Conselho de Fazenda (ACÓRDÃOS CJF Nº 0025-11/10 e Nº 0007-11/10), tenho que a multa aplicada deve ser reduzida para 10% do valor resultante da aplicação do percentual de 2%, nos termos abaixo.

DATA	BC	MULTA	MULTA RED.
31/01/2004	31.911,90	638,24	63,82
28/02/2004	248.732,01	4.974,64	497,46
31/03/2004	306.471,20	6.129,42	612,94
30/04/2004	221.116,02	4.422,32	442,23
31/07/2004	186.245,49	3.724,91	372,49
31/08/2004	128.346,70	2.566,93	256,69
30/09/2004	130.182,40	2.603,65	260,36
31/10/2004	316.919,94	6.338,40	633,84
30/11/2004	323.975,97	6.479,52	647,95
31/12/2004	362.937,70	7.258,75	725,87
TOTAL		45.136,79	4.513,65

Infração 04 parcialmente elidida, com adequação da multa para 2%, conforme modificação introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face do princípio da retroatividade benéfica da lei, e redução para 10% do resultado da aplicação do referido percentual.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Represento à autoridade competente para que renove a ação fiscal relativa à infração 05, desta feita a salvo de vícios.

#### **VOTO DISCORDANTE (INFRAÇÃO 4 – QUANTO A REDUÇÃO DA MULTA).**

Acompanho o voto do nobre Relator em relação à aplicação do princípio da retroatividade benigna, pela redução do percentual da multa aplicada de 5% para 2%, tendo em vista a modificação introduzida pela Lei 10.847/07. Concorro também que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, compatibilizando a gravidade do ato infracional com o valor monetário da multa.

Em que pese a excelente fundamentação, discordo da aplicação da redução do percentual para 10% sobre o percentual resultante de 2%, pelas razões que passo a expor.

Dentre outras finalidades, as multas previstas na legislação tributária cumprem finalidades educativas ou coercitivas. Na situação presente a multa foi aplicada em decorrência de o contribuinte ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de Equipamento de Controle Fiscal (ECF) nas situações em que estava obrigado. Segundo o disposto no art. 238, do RICMS/BA os contribuintes usuários de ECF somente estão autorizados a emitir notas fiscais de vendas a consumidor ou modelo 1 nas situações em que a legislação federal dispuser; quando houver solicitação do adquirente das mercadorias.

Nestas situações, o contribuinte deve emitir, também, o cupom fiscal através do ECF, exceto haja impossibilidade nas situações em que é previsto na legislação do ICMS.

A multa de 5% pela emissão de outro documento fiscal em lugar do cupom fiscal decorrente do uso de ECF prevista art. 42, XIII-A, "h" foi acrescentada pela Lei nº 8.534/02, com efeitos a partir de 01/01/03. O objetivo foi fazer com que as empresas usuárias de ECF registrassem suas operações mercantis naqueles equipamentos, tendo em vista que os mesmos possuem Memória Fiscal inviolável, preservando os registros de dados mesmo que venham sofrer intervenções regulares ou irregulares. Esse procedimento possibilita ao Fisco efetuar leituras dos dados acumulados nos ECFs durante toda a sua vida útil, tanto dos ECFs novos ou já utilizados, tendo em vista que precisam ser cadastrados previamente na Secretaria da Fazenda, antes de ser posto em uso, possibilitando um acompanhamento e controle sobre as operações realizadas por estabelecimento.

Por sua vez, o software utilizado possibilita a criação do Registro Tipo 60 que serve para informar as operações e prestações realizadas com os documentos fiscais emitidos por ECF, os quais podem ser utilizados na aplicação de roteiros de auditorias a exemplo de estoques.

A emissão de notas fiscais ao invés do cupom fiscal que está obrigado dificulta o exercício de controle por parte da administração tributária, quer seja pela dificuldade de controle de emissão, escrituração, adulteração, além da necessidade de manipular dados manualmente quando da execução dos trabalhos de fiscalização.

Pelo exposto, a intenção do legislador ao instituir a multa em comento foi implementar um controle mais eficaz pelo Fisco, o que não ocorre com a mesma segurança quando for emitida apenas a nota fiscal. Entretanto, apesar desta imposição ter começado a vigorar no início do ano de 2003, tempo suficiente para os contribuintes tomarem conhecimento da sua aplicação, o percentual de 5% instituído inicialmente revelou-se excessivo, o que motivou a sua redução para 2%.

Na situação presente, a redução de 5% para 2% constitui uma redução efetiva de 60% do montante da multa aplicada o que considero razoável.

Como proposto, a redução de 5% para 2% e em seguida nova redução para 10% dos 2% resulta em percentual efetivo de 0,2%, ou seja, uma redução de 96%. Entendo que este percentual é insignificante diante da relevância em termos da finalidade que a multa foi instituída, desconstituindo sua materialidade em expressão monetária. Mesmo porque, ainda que se trate de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, não existe percentual ínfimo similar previsto na Lei Estadual do ICMS (7.014/96).

Pelo exposto, voto no sentido de que seja aplicada a retroatividade benigna com a redução da multa para o percentual de 2%, que considero adequada e razoável.

## 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. **146468.0088/08-0**, lavrado contra **AUTO POSTO SALVADOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 4.563,65**, previstas no art. 42, XII e, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº. 9.837/05. Recomendada a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR