

**A. I. N°** - 022073.2722/10-9  
**AUTUADO** - CORESFILEL COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 12.05.2011

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0097-04/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E / OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. O fato de a infração ter sido constatada em cinco exercícios não significa a ocorrência de cinco ilícitos. Mantida apenas uma penalidade. Infração 01 parcialmente descaracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Ainda que parte das aquisições tenha se destinado ao imobilizado, o imposto devido por diferença de alíquotas resta intocado, de acordo com a previsão do art. 1º, § 2º, IV, RICMS/97. Infração 02 caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Ilícto tributário não impugnado. Infração 03 mantida. b) MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O critério para a utilização da multa de 10% é ser a operação sujeita à tributação. Não cabe analisar se a transação está no começo, meio ou fim do encadeamento da comercialização, pois são aspectos que fogem aos efeitos jurídico-tributários do tráfego negocial. Infração 04 parcialmente elidida com a retirada dos cálculos de nota fiscal já inserida na infração 02. 5. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR EM LUGAR DO USO DE ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração comprovada. Os elementos constantes dos autos e a especificidade da atividade exercida pelo defensor – posto de combustíveis – permitem a aplicação do permissivo do art. 158 do RPAF/99. Reduzida a multa para 10% sobre o valor originalmente lançado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/06/2010, exige ICMS e penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor histórico de R\$ 229.635,56, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo especificadas.

Infração 01 – Omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 a 2009). Multa de R\$ 250,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (notas fiscais 231.634, 137.923 e 137.924, de 2006). Valor lançado de R\$ 2.062,82 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal (2007). Multa de R\$ 17,44, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – Entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal (2006 a 2009). Multa de R\$ 1.394,88, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 – Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), chamado de equipamento de controle fiscal, nas situações em que se encontrava obrigado. Consta que o sujeito passivo emitiu, concomitantemente, notas e cupons nas vendas para consumidores finais (2005 a 2009). Multa de 2%, no montante de R\$ 225.910,42, prevista no art. 42, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressa com defesa às fls. 147 a 155, através de advogado regularmente constituído, nos termos da procuração de fl. 156.

Inicia sintetizando as infrações que lhe foram imputadas e pedindo que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam enviadas ao profissional que assina a peça.

No que tange à infração 01, pede a manutenção, apenas, da multa de R\$ 50,00, em face da continuidade da ação fiscal e da ausência de lastro para imputar a penalidade por exercício.

Relativamente à infração 02, assevera que as operações (concernentes às notas 137.923 e 137.924) foram de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, e não ao consumo, não tendo, inclusive, se apropriado do crédito, do que conclui não existir repercussão financeira para o Estado. Em função do “*erro de enquadramento*”, pede a nulidade desta infração, e, subsidiariamente, a sua improcedência.

Em seguida, afirma que a terceira infração procede e que o respectivo comprovante de pagamento foi juntado ao PAF.

A infração 04 seria parcialmente procedente, no seu entendimento. Além da exclusão da nota fiscal 231.634, relativa à parte reconhecida da infração 02, os demais documentos fiscais juntados à impugnação (fls. 105 a 108) também devem ser expurgados, por dizerem respeito a aquisições de materiais de uso e consumo, ou seja, não mais inseridos na cadeia de tributação, posto que não destinados à revenda. Para esses produtos, deve incidir a penalidade de 1%, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

Por fim, no que se refere à infração 05, aponta a inaplicabilidade da multa em relação às vendas para pessoas jurídicas e a aplicabilidade do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, sendo de logo firmados os pedidos de dispensa ou redução da penalidade (esta última em 95%), na medida em que, assim como nas infrações 01 a 04, não se comprovou a presença de dolo, fraude, simulação ou falta de recolhimento do ICMS, principalmente porque as quatro primeiras infrações (quase todas de caráter acessório, que não possibilitam evasão tributária, notadamente em virtude da substituição) são concernentes aos mesmos exercícios da última.

Apesar de constar na acusação que o impugnante emitiu notas fiscais de venda para consumidores finais, sendo usuário de ECF, o que induz ao uso de notas série D1, o mesmo, anexando demonstrativo, decisões deste Conselho e Parecer da Procuradoria do Estado, alega que a exigência recaiu sobre uma grande quantidade de operações entre pessoas jurídicas, nas quais não são pertinentes os cupons fiscais.

Protesta pela produção de provas através de todos os meios admitidos, requer a improcedência dos itens contestados, inclusive, com relação à infração 05, a improcedência sobre a parcela das notas série única emitidas, bem como a aplicação do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, sendo as multas dispensadas ou reduzidas em 95%.

Na informação fiscal, de fls. 181 a 183, o autuante reafirma todo o conteúdo do procedimento fiscal que resultou no lançamento em lide.

Não aceita a redução da multa da infração 01 para R\$ 50,00, pois o levantamento quantitativo de estoques foi realizado por exercício. Quanto à infração 02, aduz que “*a multa de 10% também incide para contribuintes que não registraram no Livro de Entradas mercadorias sujeitas à tributação*”.

Quanto ao item 04, nos seus dizeres, “*o autuado não contestou as notas fiscais não registradas, então a multa é de 10%*”. Relativamente à quinta e última infração, diz que a multa de 2% está de acordo com as normas vigentes, pois o autuado estava utilizando nota fiscal de venda a consumidor em lugar de cupons fiscais, emitidos por ECF.

Requer a total procedência do Auto de Infração.

A Coordenação de Administração do CONSEF colacionou comprovantes de pagamento parcial às fls. 186 a 191.

## VOTO

O impugnante pediu a nulidade da infração 02, em razão de um alegado equívoco no enquadramento legal. Não merecem guarida os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu esta infração, fundamentando com a indicação dos documentos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Na hipótese de – quando da análise do mérito - se considerar ativo fixo (em relação a que também cabe a diferença de alíquotas) o que foi capitulado como material de uso e consumo, deve ser observado que o art. 19 do RPAF/99 determina que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada, relativa à infração 02.

A infração 03 foi expressamente acatada pelo sujeito passivo. Assim, com fundamento no art. 140, RPAF/99, a mesma não terá o mérito apreciado neste julgamento. Infração mantida.

No tocante à quantidade de multas da infração 01, peço vênia para transcrever trecho de voto do eminente julgador José Bizerra Lima Irmão (com os ajustes textuais efetuados por este relator para a situação em tela), que tratou do mesmo assunto no ACÓRDÃO JJF Nº 0190-03/10. Concordo com o entendimento exposto nas linhas abaixo tracejadas.

*“O fato objetivamente constatado pela fiscalização no caso do item 01 foi de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis efetuadas sem emissão de notas fiscais. O ilícito foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. Como o auditor fez o levantamento de cinco exercícios, aplicou cinco multas.*

*Em razão de os atos infracionais terem ocorrido em situações cujos aspectos materiais, pessoais e temporais se aproximam, considero que, como ato continuado, o cometimento é um só: o contribuinte efetuou saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis sem emissão de notas fiscais.*

*Da análise do art. 42 da Lei nº 7.014/96 nota-se que, sempre que o legislador pretende que uma multa seja aplicada por documento, por livro, por evento ou por exercício, o Diploma Legal expressa isso de forma cristalina. A título de exemplo, note-se a redação dos incisos XIV, XVIII (alíneas “a” e “d”), XXIV e XXV: o legislador, nesses casos, deixa claro que a multa será aplicada relativamente a cada evento, mediante expressões como “por cada”*

ou “havendo tantas infrações quantos forem os...”. Quando o legislador não diz que a multa é por documento, por exercício etc., é porque o fato deve ser considerado como um cometimento continuado, a exemplo de semelhante instituto utilizado em direito penal (delito continuado).

Considero, por essas ponderações, que o ilustre fiscal se equivocou ao estipular cinco multas pelo mesmo fato, qual seja, a saída de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, nos exercícios de 2005 a 2009. O fato de a infração ser constatada em cinco exercícios não significa que o contribuinte cometeu cinco ilícitos. A infração é uma só. Sendo assim, deve ser mantida apenas uma das multas, a última, relativa ao exercício de 2009, no valor de R\$ 50,00”.

Infração 01 parcialmente elidida.

O deficiente afirma, com referência à infração 02, que as operações (concernentes às notas 137.923 e 137.924, de fls. 82 e 83) foram de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, e não ao consumo do estabelecimento.

Há alguns aspectos a serem levados em consideração, relativos a esta linha de defesa. Em face dos documentos fiscais juntados às fls. 162 a 164, vejo que alguns produtos adquiridos são de típica destinação ao consumo (cabo, “nipple” etc.), enquanto outros, de natureza mais afeta ao imobilizado (sonda, sensor, console etc.).

É preciso registrar que, mesmo com a constatação de que uma parcela dessas compras destinou-se ao ativo imobilizado, o imposto devido por diferença de alíquotas resta intocado, de acordo com a previsão do art. 1º, parágrafo 2º, IV, RICMS/97.

Infração 02 caracterizada.

A acusação da infração 04 refere-se à falta de registro das notas fiscais de números 1.567, 231.634, 407.486, 067.280 e 178.703 (fls. 81 e 105 a 108). Cada documento fiscal corresponde a uma data de ocorrência no campo “Data Ocorr.” de fl. 02. Tais documentos, conforme está consignado à fl. 10, designam operações de aquisição junto a empresas situadas no Estado de São Paulo.

Segundo o autuado, a infração seria parcialmente procedente. Além da exclusão da nota fiscal 231.634, relativa à parte reconhecida da infração 02, os demais documentos acima mencionados também devem ser expurgados, por dizerem respeito a aquisições de materiais de uso e consumo, ou seja, não mais inseridos na cadeia de tributação.

Assiste razão ao contribuinte no que se refere à nota fiscal 231.634 (fl. 81, de 2006), pois um mesmo fato não pode ensejar a exigência do imposto, com a respectiva multa, juntamente com penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Esta última, desse modo, deve ser afastada.

Quanto às operações com materiais destinados ao uso e consumo, são tributadas, inclusive porque delas resulta o recolhimento da diferença de alíquotas. Note-se que, por exemplo, em situação análoga, o recolhimento da diferença de alíquotas das aquisições de ativo fixo resulta em lançamentos a crédito, durante 48 (quarenta e oito) meses, no Livro de Controle CIAP, o que reforça a tese de que tais fatos (aquisições de materiais de uso e consumo) são efetivamente tributados. O critério para a utilização da multa de 10% é ser a operação sujeita à tributação. Não cabe analisar se a transação está no começo, meio ou fim do encadeamento da comercialização, pois são aspectos que fogem aos efeitos jurídico-tributários do tráfego negocial.

Deve ser retirado do demonstrativo de fl. 02 o lançamento com o valor de R\$ 262,82, cuja data de ocorrência é de 31/12/2006, reduzindo assim a infração 04 de R\$ 1.394,88 para R\$ 1.132,06.

Infração 04 parcialmente descaracterizada.

Também não são procedentes as sustentações fáticas relativas à quinta e última infração. Às fl. 75 a 78, o autuante elencou todas as notas série D1 que foram utilizadas no lugar de cupons fiscais, o que demonstra a inexistência no lançamento de operações entre sociedades empresárias, mas entre fornecedor e consumidores.

As alegadas transações mercantis entre pessoas jurídicas não foram provadas pelo sujeito passivo com juntada de documentos. Aplico, portanto, o comando do art. 143, RPAF/99.

Entretanto, acato o pedido de redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 158 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, conforme entendimento já consolidado neste CONSEF, a exemplo daqueles exarados nos Acórdãos CJF nº. 0007-11/10 e 0025-11/10, relativos à mesma matéria, uma vez que é contribuinte que opera com produtos - combustíveis - sujeitos à substituição tributária, de responsabilidade dos seus fornecedores (distribuidoras), e cuja saída subsequente do estabelecimento ocorre sem tributação, e, ainda, em virtude do fato de que a multa em litígio decorre não da falta de emissão de documento fiscal - cuja lesividade é maior - mas da emissão de documento diverso do exigido (nota no lugar de cupom fiscal).

Deve-se ressaltar que os requisitos exigidos para que este órgão julgador utilize o permissivo da norma acima citada, cancelando ou reduzindo a multa prevista por descumprimento de obrigação tributária acessória, encontram-se presentes, visto que não houve na ação fiscal qualquer acusação de que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, nem tampouco restou comprovado que ocorreu falta de recolhimento do imposto relacionado com a falta de emissão do cupom fiscal e a emissão de nota fiscal de venda a consumidor em seu lugar.

Assim, diante de tais considerações, acolho o pedido do sujeito passivo para reduzir a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, neste caso específico, para 10% do valor originalmente lançado, perfazendo o montante de R\$ 22.591,04, de forma a cumprir o efeito educativo da penalidade.

Infração 05 comprovada, mas reduzida com fundamento no art. 158 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, de modo a modificar o montante lançado de R\$ 229.635,56 para R\$ 25.853,36, com a homologação dos valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022073.2722/10-9**, lavrado contra **CORESFILE COMÉRCIO REVENDEDOR DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.062,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 23.790,54**, previstas no art. 42, IX, XI, XIII-A, “h” e XXII da citada Lei, e os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

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 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR