

PROCESSO - A. I. Nº 060624.0010/09-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (HIPER POSTO)
RECORRIDOS - HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA (HIPER POSTO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0207-04/12
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 02.09.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0320-13/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Comprovadas nos autos aquisições de combustíveis sem documentação fiscal. Nesse caso, o adquirente responde pelo imposto devido por quem lhe vendeu de forma irregular, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), bem como o imposto antecipado em face do enquadramento das mercadorias no regime de substituição tributária. Valor original reduzido por ter sido parcialmente elidida. 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 2% do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à multa da Infração 03. Vencido o voto do relator.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado no valor histórico de R\$ 65.194,47, em razão das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apuradas mediante

levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2005). ICMS de R\$ 47.322,26 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do tributo devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2005). ICMS de R\$ 13.231,30 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 3. Emitiu outro documento fiscal em lugar do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Multa de R\$ 4.640,91.

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 4ª JF, rejeitaram a preliminar de nulidade, pois entenderam que não há qualquer erro ou vício especificado no art. 18 do RPAF. Concluíram que a autuação está clara e fundamentada em documentos e demonstrativos, bem como possui embasamento jurídico.

Frisaram que não há exigência de mesmo imposto duas vezes (*bis in idem*) quando se aplica a margem de valor adicionado na infração 2. Explicaram que, na aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária sem documentos fiscais, é devida a exação sobre a operação de aquisição por responsabilidade solidária e sobre o valor acrescido (antecipação tributária), relativo à operação de venda subsequente do destinatário.

Chamaram a atenção, ainda, que a incorreção havida na indicação do dispositivo regulamentar infringido pela infração 3 (art. 824-D, ao invés do 824-B, do RICMS-BA) não impossibilitou o pleno exercício de defesa e o exercício do contraditório.

Quanto ao mérito, após a realização de diversas diligências, realizadas pela autuante e por fiscal estranho ao feito, a fim de apuração correta da base de cálculo das infrações 1 e 2, observaram que os documentos fiscais indicados pelo contribuinte, em suas diversas manifestações defensivas, foram considerados no levantamento quantitativo que restou ajustado no PAF, inclusive a exclusão das Notas Fiscais de entrada nºs 958, 1004, 1007, 1022, 1023, 1051, 1151 e 1201 que a autuante considerou como se fora de saídas.

A Decisão recorrida frisa que, atendendo ao pedido do contribuinte, os preços médios das mercadorias objetos da autuação foram ajustados para os cobrados na Refinaria no período fiscalizado (gasolinas e diesel) e pauta fiscal (álcool) na diligência efetuada pela ASTEC (fls. 589-592).

Com base no Parecer ASTEC de fls. 589-597, verificou-se o ajuste final da base de cálculo das infrações 1 e 2:

Com relação ao álcool, o débito relativo ao ICMS normal do ano de 2005 passou de R\$ 519,64 para R\$ 413,00 e exigido por antecipação tributária de R\$ 145,29 para R\$ 131,00 (fls. 26 x 590).

O mesmo ocorreu com a gasolina comum, pois o ICMS por responsabilidade solidária de 2005 restou modificado de R\$ 15.378,10 para R\$ 2.901,76, enquanto que o próprio passou de R\$ 4.299,72 para R\$ 1.892,82 (fls. 75 x 590).

Com relação à gasolina aditivada também houve a seguinte alteração com o ajuste final: o ICMS por responsabilidade solidária de 2005 restou modificado de R\$ 24.832,88 para R\$ 1.850,04, enquanto que o próprio passou de R\$ 6.943,27 para R\$ 1.206,78 (fls. 55 x 591).

Já para a gasolina Premium a alteração foi a seguinte: o ICMS por responsabilidade solidária de 2005 passou de R\$ 3.743,63 para R\$ 301,99, enquanto que o próprio passou de R\$ 1.046,72 para R\$ 84,44 (fls. 96 x 591/2).

Com relação ao diesel comum, em face da inclusão nas entradas dos 5.122,35 litros referentes às notas fiscais 1051 e 1022 bem como os ajustes nos preços, a diferença que era de omissão de entradas passou para omissão de saídas, eliminando, por consequência a exigência fiscal para essa mercadoria (fls. 41 x 590/1).

Em consequência do exposto acima, o valor total devido pela infração 01 passa de R\$ 47.322,26 para R\$

5.467,18 e pela infração 02, de R\$ 13.231,30 para R\$ 3.315,04, cujo demonstrativo de débito consta à fl. 592.

A Decisão recorrida entendeu que, uma vez provadas as aquisições de combustíveis sem documentação fiscal, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária – infração 1) e, na hipótese de o posto comprar combustíveis sem documentos fiscais, mostra-se devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária – infração 2), já que são produtos enquadrados no regime de substituição.

A Decisão recorrida manteve a infração 3, não acatando a alegação defensiva de que o contribuinte teria emitido outro documento fiscal em lugar do cupom em face do ECF achar-se em manutenção (Doc. 12, fl. 519). Fundamenta a Decisão no fato de tal documento consistir em um simples atestado de intervenção para colocação de lacre com início e finalização em 06/04/2004, registrando mesmo valor nele acumulado, antes e depois da intervenção. Diz que, ao contrário da intenção do impugnante, o atestado de intervenção que juntou aos autos corrobora com a acusação, pois nada prova com relação à inviabilidade de uso do ECF para emissão de cupom fiscal, como alega. Argumenta que, como se vê no livro Registro de Saídas (fls. 231-235) e demonstrativo de fl. 110, ocorreu emissão de outros documentos fiscais em diversos dias do período 28/03 a 30/04/05, sem prova de enquadramento nas condições de excepcionalidade previstas no §2º do art. 238 do RICMS-BA. Tendo em vista que essa emissão irregular sujeita o contribuinte à penalidade prevista no art. 42, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/98, não acolheram o pedido de sua redução ou cancelamento, pois, entenderam os Ilustres Julgadores de primeira instância, não estarem preenchidos os requisitos legais para tanto.

Frisaram que, estando a multa contida na Lei de ICMS desse Estado, não há falar em violação a princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não compete aos órgãos julgadores administrativos a apreciação da existência de possível desconformidade (artigo 167, I, RPAF BA).

Corrigiram a equivocada indicação do dispositivo regulamentar tido como infringido do artigo 824-D, inciso II, do RICMS BA, porquanto correto é o artigo 824-B, do mesmo regulamento, que dispõe o seguinte: “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*”. Chamaram a atenção que, quanto à descrição da infração nenhuma alteração carece. Está corretamente consignada, sendo clara e objetiva em relação ao fato imputado.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Sustenta a improcedência das infrações 1 e 2, argumentando que as operações com combustíveis estão sujeitas ao regime de antecipação tributária total e que, por esta sistemática o tributo passa a ter incidência monofásica, e ao em vez de ser recolhido em cada uma das etapas da cadeia de circulação é exigido de forma concentrada em uma única vez. Ao contribuinte eleito por lei como substituto incumbe a obrigação de reter o valor do imposto incidente nas operações subsequentes, iniciando – e ao mesmo tempo encerrando – a tributação.

Diz que os contribuintes substituídos, em verdade, passam a configurar meros contribuintes de direito, à medida que sofrem apenas a repercussão econômica da tributação. Cita os arts. 8º e 9º da Lei nº 7.014/96.

Transcreve as ementas dos Acórdãos JJF 0343-04/05 e JJF 0102-04/02, ambos da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, para corroborar o seu entendimento.

Diz que o Auto de Infração lavrado objetiva imputar responsabilidade solidária pelo pagamento de tributos já efetivamente recolhidos aos cofres públicos, e ao fazê-lo incide em inequívoco *bis in idem* face à aplicação das pertinentes ao regime de antecipação tributária.

Entende que a autuação se fundamenta apenas e tão somente no descumprimento de um dever instrumental atribuído ao oro recorrente: o de exigir a documentação pertinente no momento de adquirir a mercadoria do substituto tributário.

Assevera que a obrigação de emitir documentário fiscal ou de exigi-lo quando da aquisição de mercadorias não se confunde com a obrigação de recolher tributos. Defende que tal obrigação tem caráter acessório e o seu descumprimento somente pode ser passível de multa, e não de exigência de imposto, obrigação principal.

Aduz ainda que este descumprimento não prejudicou a fiscalização, pois, o imposto devido também pode ser verificado através do livro de movimentação de combustíveis, cuja escrituração é obrigatória nos termos do RICMS.

Alega que a multa aplicada ofende o princípio constitucional da proporcionalidade.

Requer a redução da multa aplicada na infração 3, com base no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Em Parecer de fls. 645-647, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Diz que as infrações 1 e 2 versam sobre a falta de recolhimento do ICMS na qualidade de responsável solidário e por antecipação tributária, do próprio sujeito passivo, respectivamente, ambas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoque, e que o contribuinte não apresenta novos documentos ou argumentos capazes de elidi-las, além dos que foram apresentados em primeira instância e motivaram a redução parcial das infrações após a realização de diversas diligências.

Quanto à infração 3, diz que a competência atribuída ao CONSEF pelo art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 é discricionária, podendo ser exercida ou não, segundo juízo de conveniência e oportunidade.

Frisa que não é a existência de qualquer débito tributário que logra desautorizar a redução ou cancelamento da multa, mas, apenas a existência daqueles débitos que sejam diretamente relacionados, num liame de causa e efeito, à infração cuja multa se pretende cancelar ou reduzir.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que as reduções parciais decorreram das diversas diligências realizadas para fins de observância da verdade material, representadas no Parecer ASTEC conclusivo de fls. 589-597, sendo homologado o demonstrativo do débito constante à fl. 592. Destarte, não vejo motivos para reformar a Decisão que reduziu a base de cálculo das infrações 1 e 2.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o contribuinte se insurge contra as infrações 01 e 02 sob o argumento de que, como substituído, não pode ser responsabilizado pelo recolhimento do imposto.

Há de se frisar que a infração 1 trata de responsabilidade solidária, neste ponto, deve-se observar que o instituto da solidariedade tributária está previsto no artigo 121 do CTN, o qual define quais são os sujeitos passivos da obrigação tributária:

CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(grifamos)

O próprio CTN, em seu artigo 124, determina que as pessoas que tenham interesse comum na situação, bem como aquelas que são expressamente designadas por Lei, são solidariamente obrigadas, em seguida afastando o benefício de ordem:

CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifamos)

Por sua vez, a Lei Estadual baiana nº 7.014/96 que, em seu artigo 6º, determina:

Lei nº 7.014/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(..)

IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;

(...)

§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos. (grifamos)

A infração 1 decorreu da aquisição, pelo recorrente, de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacompanhadas da documentação fiscal exigível, logo, tal situação configura hipótese legal de responsabilidade solidária, e não de mero descumprimento de obrigação acessória, como alega o recorrente. Observe-se que não há que se falar em tributo já recolhido e em *bis in idem*, pois, se as mercadorias foram adquiridas sem documentação fiscal o imposto sobre elas incidente não foi recolhido pelo contribuinte substituto. Nestes casos, a lei atribui responsabilidade solidária, a qual não importa benefício de ordem, logo, é cabível a exigência do imposto do contribuinte substituído.

A infração 2 é decorrência lógica da infração 1, pois, se o imposto que deveria ter sido recolhido pelo contribuinte substituto não o foi, uma vez que a mercadoria foi adquirida desacompanhada de documentação fiscal, é cabível a exigência do imposto incidente sobre a venda a ser realizada pelo contribuinte substituído e que deveria ter sido recolhido, antecipadamente, pelo contribuinte substituto.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da(s) multa(s) aplicada(s), observo que os percentuais de 70% e de 60% estão previstos na legislação do Estado da Bahia e, em virtude do quanto prescrito no art. 167, I, do RPAF, é vedado a este Órgão Julgador afastar a aplicação da lei estadual em razão de inconstitucionalidade, seja ela em razão da confiscatoriedade, da desproporcionalidade ou qualquer outro argumento. Ademais, não há sequer uma jurisprudência pacífica nos Tribunais Superiores no sentido de que tais percentuais de multa têm natureza confiscatória ou desproporcional.

Por fim, quanto à redução ou cancelamento da multa tipificada na infração 3 (descumprimento de obrigação acessória), com base no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, observo que tal dispositivo prevê dois requisitos para a sua aplicação: 1) ausência de dolo, fraude ou simulação, e 2) comprovação de que tal descumprimento não implicou em falta de recolhimento do imposto.

O primeiro requisito resta preenchido, pois, não há qualquer prova de ato de má-fé do contribuinte que indique fraude, dolo ou simulação. Frise-se que a imputação de tais atos a qualquer pessoa deve ser devidamente comprovada, pois, a presunção é sempre de boa-fé, conforme determina a regra geral do Código Civil.

Quanto ao segundo requisito, deve-se observar que não é a mera existência de débito fiscal que impede a aplicação do dispositivo legal, e sim um débito que decorra do descumprimento da obrigação acessória.

No caso em análise, a emissão de outro documento fiscal em lugar do ECF não acarreta qualquer débito de imposto e nem tem referência aos débitos exigidos nas infrações 1 e 2, logo, entendo também estar preenchido o segundo requisito do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Por estarem preenchidos tais requisitos e por considerar a prescrição do dispositivo mencionado um poder-dever dirigido ao julgador administrativo, pois, o contrário seria permitir discricionariedade subjetiva sem qualquer controle, o que é vedado pelos princípios constitucionais insculpidos no art. 37 da Constituição Federal, entendo que é o caso de aplicação do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Como no caso em apreço, a multa aplicada foi de 2% do valor da operação (art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96) e resultou no valor de R\$ 4.640,91, concedo a redução de 35% para que a multa fique estipulada em R\$ 3.016,59, pois entendo que este valor é suficiente para que se mantenha o caráter pedagógico da multa, uma vez que, apesar de não acarretar em falta de recolhimento de imposto, o descumprimento de tal obrigação acessória dificulta a fiscalização.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa da Infração 03)

Em relação à Infração 03, tal como já exposto nos votos do digno Julgador de primeiro grau, e do ilustre Conselheiro Relator, está comprovado o descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, e a previsão normativa já existente quando do cometimento desta infração, bem como comprovada a legalidade do ato administrativo do lançamento.

Assinalo que o controle informatizado realizado pelo Fisco sobre as operações que sofrem incidência de ICMS resta dificultado se o contribuinte não cumpre todas as suas obrigações acessórias relativas à prestação de informações via meio informatizado, e neste sentido a emissão de cupons fiscais possibilita maior vigilância por parte dos prepostos fiscais, em relação aos créditos tributários a serem recolhidos, pelo que há, em âmbito estadual e nacional, a crescente informatização dos roteiros de auditoria e o aumento da exigência do cumprimento de obrigações acessórias relativas à emissão informatizada de documentos fiscais, dentro de tal filosofia se encaixando a exigência de emissão de cupom fiscal nas vendas a consumidor final. Neste sentido, coaduno-me com o direcionamento do entendimento esposado pelo digno Julgador de primeira instância.

Peço vênia para discordar do posicionamento externado pelo digno Conselheiro Relator acerca da redução da multa aplicada.

A prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS.

Portanto, da conduta infracional decorre a aplicação da multa, e nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo.

Contudo, para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Portanto, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário.

Observo ainda, que inexistente comprovação de falta de pagamento de imposto ao erário, nos autos deste processo, pelo que igualmente inexistentes as condições previstas legalmente para a redução da multa indicada no Auto de Infração e mantida pela decisão de primeiro grau.

Por tudo quanto exposto, voto pelo não provimento do recurso voluntário, ficando mantida a multa da Infração 03 tal como lançada no Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **060624.0010/09-1**, lavrado contra **HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (HIPER POSTO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.782,22**, acrescido das multas de 70% sobre R\$5.467,18 e 60% sobre R\$3.315,04, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$4.640,91**, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da citada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à multa da infração 3) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Valtércio Serpa Junior e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Quanto à multa da infração 3) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho, Leonardo Baruch Miranda de Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à multa da infração 3)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR
(Quanto à multa da infração 3)

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR DA PGE/PROFIS