

**A.I. Nº** - 120457.0007/12-8  
**AUTUADO** - AUTO POSTO R & R PLUS LTDA.  
**AUTUANTE** - BENEDITO ANTÔNIO DA SILVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ GUANAMBI  
**INTERNET** - 23. 05. 2013

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0093-01/13**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES EFETUADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIOS FECHADOS. COMBUSTÍVEIS. a) DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. Fato demonstrado nos autos. Penalidade mantida. b) LANÇAMENTO DO IMPOSTO. b.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. b.2) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Fatos demonstrados nos autos. Não acatadas as alegações quanto a variações volumétricas, pois a legislação invocada se aplica é às operações efetuadas por distribuidoras de combustíveis. No caso de postos de combustíveis, o que se aplica é a Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), cujo art. 5º limita em 0,6% as perdas e ganhos. Embora o percentual de 0,6% diga respeito a ganhos e perdas, o que mais comumente ocorre são perdas de combustíveis em virtude de vazamentos, evaporação e outros fenômenos, e nesse tipo de levantamento a fiscalização leva em consideração as aferições registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Não comprovadas as alegações de erros do levantamento por inclusão de documentos cancelados ou duplicados. Rejeitada a preliminar de nulidade. Lançamentos mantidos. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE SISTEMA ELETRÔNICO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS NOS PRAZOS REGULAMENTARES. MULTA. Embora os arquivos não tenham sido enviados nos prazos regulamentares, o contribuinte, espontaneamente, antes da ação fiscal, havia feito o envio dos arquivos, circunstância que constitui atenuante da pena. A infração ficou caracterizada, reduzindo-se, porém, a multa para 10% do seu valor, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 2º do RPAF. 3. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTAS. Fato demonstrado nos autos. Corrigido o valor da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31.8.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2010), sendo aplicada multa de R\$ 50,00;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2009 e 2011), lançando-se imposto no valor de R\$ 30.292,99, com multas de 70% e 100%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2009 e 2011), lançando-se o imposto no valor de R\$ 9.446,02, com multa de 60%;
4. falta de entrega de arquivos magnéticos nos prazos previstos na legislação, os quais deveriam ter sido enviados via internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), sendo por isso aplicadas 15 multas de R\$ 1.380,00, totalizando R\$ 20.700,00;
5. declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do [da] Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), sendo aplicadas 21 multas de R\$ 140,00, por mês, totalizando R\$ 2.940,00.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 610/675), expondo inicialmente o teor das imputações. Nega que tivesse havido omissão de entradas ou de saídas de mercadorias, aduzindo que a autoridade fiscal contabilizou equivocadamente Cupons Fiscais cancelados e duplicados, e os combustíveis sofrem dilatação e retração volumétrica, ensejando as divergências apuradas. Alega que as multas por descumprimento de deveres instrumentais, que a lei denomina de obrigações acessórias, também não devem subsistir, pois no caso da transmissão dos arquivos magnéticos houve denúncia espontânea, e tanto nessa situação quanto nas declarações incorretas na DMA a empresa não teve culpa, além de fazer jus ao cancelamento das multas ou sua redução.

Suscita em preliminar a ausência de motivação do lançamento, sustentando que o Auto de Infração foi lavrado sem a juntada das provas necessárias para demonstrar as infrações imputadas, implicando insegurança jurídica na determinação das infrações.

Fala da dificuldade da interpretação do direito em face da ambiguidade e vagueza inerentes à linguagem ordinária e da necessidade de se depurar o uso da linguagem comum para que adquira maior rigor e precisão por meio da formalização, a fim de torná-la unívoca. Observa nesse sentido que o CTN, no art. 3º, parece definir o lançamento como sendo um “procedimento”, mas no art. 142 estabelece os seus requisitos como sendo um “ato”. Com base na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, assinala que, analisando-se o lançamento na acepção de ato administrativo, ele deve apresentar todos os requisitos previstos em lei.

Aduz que, dentro do contexto comunicacional das provas, os motivos correspondem aos documentos que o fisco trouxe aos autos, de modo que a sua inexistência corresponde à ausência de motivo. Destaca que o Auto de Infração deve fazer-se acompanhar dos demonstrativos e das provas necessárias à demonstração do fato arguido, de modo que, adequando-se o lançamento à estrutura da norma jurídica, em que, “se A, deve ser B”, dado que o contribuinte praticou determinada conduta, deve haver a instauração de uma relação jurídica na qual o fisco tem o direito subjetivo de cobrar do

sujeito passivo o cumprimento de uma obrigação de dar, sendo que a construção do fato no antecedente é operada por meio de provas, e sua ausência implica a necessidade lógica de se anular a relação indevidamente instaurada. Considera que estariam superadas as “antigas noções” sobre a incidência automática e infalível das normas jurídicas gerais e abstratas sem a necessidade da atividade humana de produção normativa. Alega que neste caso a autoridade fiscal não deu motivação ao lançamento, restringindo-se a acusar a empresa de omissão de saídas e de entradas de combustíveis e do descumprimento de deveres instrumentais, pois o único suporte físico deste Auto são levantamentos e demonstrativos produzidos unilateralmente pelo fisco, não tendo anexado aos autos os dados constantes na memória fiscal do emissor de Cupom Fiscal. Sustenta que, se o fisco desconsidera toda a escrituração contábil mantida pela empresa, deveria trazer aos autos prova inequívoca da aquisição de mercadorias sem Notas Fiscais para tentar constituir hipotética falta de recolhimento de imposto, porém neste caso o autuante apenas juntou mero demonstrativo das aquisições de combustíveis, sem sequer fazer referência aos Cupons Fiscais, e também não juntou esses documentos aos autos.

No tocante à entrega intempestiva do Sintegra e à desconformidade da DMA, observa que o autuante também não anexou os livros fiscais nem a declaração que teria sido realizada pela empresa, limitando-se a socorrer-se de demonstrativos, e tampouco documentos que evidenciassem as datas em que a empresa teria feito a entrega dos arquivos magnéticos.

Quanto ao mérito, salienta que o fiscal não incluiu nos cálculos um dado essencial, que é o coeficiente de dilatação volumétrica dos líquidos e sua relação com a temperatura ambiente, e tampouco analisou os Cupons Fiscais para identificar os Cupons cancelados e duplicados, afrontando por isso o princípio da verdade material. Considera que, ao acessar a memória fiscal do ECF, o fiscal não teve o cuidado de verificar se havia Cupons cancelados ou duplicados. Diz que, por demandar análise demorada, exigindo bastante tempo e atenção para identificar tais Cupons entre milhares de documentos relativos às vendas de três tipos de combustíveis durante três exercícios, instruiu a impugnação inicialmente com o demonstrativo dos Cupons cancelados do mês de janeiro de 2011 relativamente a óleo diesel, tendo em vista que foi nesse exercício que o fisco acusou haver maior variação. Chama a atenção para o fato de que apenas naquele mês foram incluídos no levantamento fiscal cerca de 1.000 litros de combustível relativos a Cupons cancelados.

Tomando por fundamento os princípios da oficialidade e da verdade material, requer que seja realizada diligência para identificar se e em qual proporção a diferença entre entradas e saídas decorre da contabilização de Cupons Fiscais cancelados e duplicados. Requer também autorização para a juntada desses e de outros documentos para demonstrar a inocorrência do ilícito.

Nega que tivesse havido entrada de mercadorias sem Notas Fiscais. Reitera as alegações quanto aos efeitos das variações térmicas e da dilatação volumétrica dos combustíveis. Observa que, quando um corpo recebe calor, há uma conseqüente agitação maior de suas moléculas, e, elevando-se esse estado de agitação, o espaçamento entre uma molécula e outra é ampliado, fenômeno conhecido como “dilatação térmica”, ao qual estão sujeitas todas as substâncias, sejam sólidas, líquidas ou gasosas, que se dilatam com o aumento da temperatura e se contraem quando a temperatura diminui, sendo que, embora a variação volumétrica seja proporcional à variação de temperatura, ela não é uniforme para todos os objetos, pois cada material possui um coeficiente de dilatação. Informa que o coeficiente de dilatação da gasolina é  $1,2 \times 10^{-3} \text{ } ^\circ\text{C}^{-1}$ , o do óleo diesel é  $9,5.10 \text{ } 10^{-4} \text{ } ^\circ\text{C}^{-1}$  e o do álcool é  $11,2 \cdot 10^{-4}$ .

Comenta que a gasolina, o álcool e o diesel são vendidos por litro, e um aumento de temperatura do ambiente leva a um aumento do volume do combustível, e é por isso que os tanques dos postos de combustíveis são subterrâneos, mas mesmo assim é impossível anular os efeitos da transmissão de calor por radiação.

Por essas razões, argumenta que o método tradicional relacionado à análise quantitativa de entradas e saídas de mercadorias é inaplicável em se tratando de postos de combustíveis, por ser incapaz de aferir as consequências relacionadas à evaporação, retração e dilatação volumétrica dos líquidos, diferentemente do que ocorre com outras mercadorias, cujo critério é a unidade ou peso.

Aduz que por força dessa questão a legislação reguladora do setor de distribuição de combustíveis determina que as refinarias realizem as vendas para as distribuidoras utilizando como unidade o volume a 20 °C, e por isso mesmo as distribuidoras também vendem os combustíveis aos postos pela temperatura de 20 °C, conforme Portaria nº 27/59 do Ministério da Indústria e do Comércio, a Resolução nº 6/70 do CNP e a Portaria nº 60/96 do Ministério da Fazenda, porém não há norma alguma que imponha aos postos de combustíveis qual a temperatura a que tais mercadorias devam ser vendidas aos consumidores finais, de modo que as vendas são feitas à temperatura ambiente.

Considera demonstrada a necessidade de que seja realizada diligência para que se verifique se há dilatação volumétrica nos combustíveis comercializados pela empresa, a ser realizada preferencialmente por engenheiro químico. Comenta os efeitos da diligência sobre os itens 1º, 2º e 3º deste Auto.

Dá destaque a uma decisão do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás, que decidiu pela nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da base de cálculo, pois o fisco havia acusado omissão de entrada, porém foi constatado que tal fato havia ocorrido em virtude de dilatação volumétrica. Tece considerações acerca da definitividade da substituição tributária progressiva e da exclusão do substituído do polo passivo da regra matriz tributária. Fala da ADIN nº 1851-04/AL, que declarou a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97. Assinala trechos dos votos proferidos naquele julgamento. Observa que a referida decisão do STF, por ter sido proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, tem força “erga omnes” e efeito vinculante, não podendo a administração tributária adotar entendimento diverso.

Considera que admitir-se a cobrança suplementar de ICMS em decorrência da dilatação volumétrica implica esvaziar o instituto da substituição tributária, especialmente porque o substituído não tem qualquer relação jurídico-tributária em sentido estrito com o fisco estadual, sendo excluído da regra matriz de incidência tributária, de acordo com a inteligência do art. 6º da Lei Complementar nº 87/96. Acentua que o direito positivo, ao instituir a substituição tributária para os combustíveis, não jurisdicizou a possibilidade de dilatação volumétrica decorrente do aumento de temperatura, que constitui fato irrelevante para o direito, aplicando-se, para todos os efeitos, a presunção de que o fato gerador ocorreu na exata medida prevista em lei. Aduz que, mesmo que a referida lei complementar tivesse previsto a responsabilidade do substituído no caso de dilatação volumétrica, tal previsão não teria mais vigência, em virtude da teoria da transcendência dos motivos determinantes, que faz a decisão do Supremo abranger enunciados numericamente distintos, mas de significação idêntica. Assinala que a única menção que a referida lei complementar faz ao substituto tributário é a constante no art. 10, assegurando a restituição do imposto sobre fato gerador presumido que não se realizou.

Sustenta a seguir a inexistência de responsabilidade tributária solidária, chamando a atenção para os pressupostos dos arts. 128 e 134 do CTN. Acentua que a instituição de uma norma de responsabilidade visa alcançar um de três objetivos fundamentais: punir o responsável, viabilizar a arrecadação ou simplificar a arrecadação. Considera que, embora se trate de um dado pré-jurídico, esses objetivos emergem dos textos legais, tendo relevância na realização de propostas classificatórias, de modo que, na adoção desses objetivos, sempre que a instituição de regra de responsabilidade tributária tiver como objetivo a sanção, ela só pode eleger em seu antecedente um ato ilícito, sendo a recíproca verdadeira, ou seja, sempre que uma conduta ilícita for identificada na hipótese de uma norma de responsabilidade, trata-se de responsabilidade com caráter sancionatório.

Comenta as hipóteses de responsabilidade tributária sancionatória à luz do art. 186 do Código Civil, dizendo que elas também estão relacionadas à ação, omissão, negligência ou imprudência, porém é imprescindível que o ilícito seja no sentido de impedir a positivação da regra matriz de incidência tributária, ou seja, deve ser um ilícito que dificulte ou impeça a arrecadação. Aduz que o aspecto de sanção fica ainda mais evidente em face do art. 134 do CTN. Com essas ponderações, considera que vão emergindo as atecnias do legislador infraconstitucional, haja vista que, a despeito de sua literalidade, o art. 134 não trata de responsabilidade solidária, mas de responsabilidade subsidiária, uma vez que o antecedente de uma norma de responsabilidade solidária contempla uma conduta lícita, ao passo que o antecedente de uma norma de responsabilidade tributária subsidiária diz respeito a uma conduta ilícita. A seu ver, as situações elencadas também não se adéquam ao conceito jurídico de solidariedade. Considera que, se fosse a responsabilidade que serve de amparo à autuação genericamente solidária, haveria completa impossibilidade de aplicá-la à substituição tributária progressiva, tendo em vista que apresentam duas regras matrizes incompatíveis.

Passa a demonstrar a formalização da estrutura das normas de responsabilidade solidária e por substituição, dizendo que com isso ficaria evidenciada a referida contradição, aduzindo que estaria demonstrado que, enquanto o antecedente da norma de responsabilidade por substituição permite a inclusão apenas do substituto no polo passivo de uma relação jurídica tributária, a norma de solidariedade deve permitir a inclusão de qualquer um dos devedores, representando incompatibilidade que tem como origem a própria Constituição e o CTN.

Aduz que outro aspecto que afasta a ideia de que se trate efetivamente de norma de responsabilidade tributária, sem prejuízo do antecedente lícito/ilícito e da compatibilidade lógica das regras matrizes, diz respeito ao conceito civil de responsabilidade. Sustenta que o art. 124 do CTN somente autoriza a solidariedade entre pessoas que compõem o mesmo polo de uma relação jurídica, não autorizando os entes federativos a incluírem responsabilidade solidária entre sujeitos que ocupam polos distintos de uma mesma relação, porque só há solidariedade entre credores e entre devedores, não havendo solidariedade entre credor e devedor, ou entre vendedor e adquirente. Argumenta que pouco importa se o inciso II aparenta conferir irrestrita liberdade, uma vez que, por se tratar de inciso que se refere à responsabilidade solidária, deve manter atenção aos pressupostos precedentes, de modo que o que o legislador prevê é que tais hipóteses de responsabilidade precisam estar previstas em lei, com a mesma ausência de técnica com a qual, no art. 121, I e II, do CTN, sugeriu que apenas o responsável deveria estar previsto em lei, porém a atecnia não subsiste diante desse esforço de concatenação.

Prossegue dizendo que, distintamente, a responsabilidade também pode eleger conduta lícita em seu antecedente, quando não tiver como objetivo a sanção, mas sim, a simplificação e a viabilização da arrecadação, cujo grande exemplo é o mecanismo de substituição tributária progressiva, bem como a solidariedade do art. 124, I e II, do CTN.

Com essas premissas, o autuado considera que, muito embora o legislador complementar tenha tratado apenas da responsabilidade do art. 136 como responsabilidade “por infrações”, as hipóteses previstas nos arts. 134 e 135 também têm como antecedente um ilícito, não sendo essa hipótese predicado daquela modalidade.

Faz ver que, por ser a responsabilidade tributária matéria afeta à lei complementar, conforme prescreve o art. 146 da Constituição, e sendo as hipóteses de responsabilidade por infrações previstas nos arts. 134 e 135 taxativas, seria forçoso reconhecer que o RICMS/BA excedeu a sua competência legislativa quando estipulou novas hipóteses decorrentes de ações ou omissões, porém tal conclusão não se confirma, ao menos na seara da jurisdição administrativa, tendo em vista que a Lei Complementar nº 87/96 autorizou os Estados-Membros a positivarem novas hipóteses de responsabilidade subsidiária sancionatória no seu art. 5º, configurando-se aí hipótese de responsabilidade tributária por infrações, pois o antecedente ilícito desse dispositivo tem o mesmo timbre sancionatório que o do art. 134 do CTN e utiliza as mesmas expressões que o Código Civil

emprega para prescrever o que é ato ilícito, estando expresso nesse mesmo art. 5º o fundamento de validade das normas de responsabilidade solidária evocadas pela autoridade fiscal.

O autuado conclui dizendo que, se a Lei Complementar nº 87/96 autorizou que os Estados-Membros positivamente situações de responsabilidade subsidiária com nítido traço sancionador, para pessoas que, por ações ou omissões, procuraram intervir na positivação da regra matriz de incidência tributária, o objetivo dessa relação não será um tributo, mas multa administrativa, sendo defesa a aplicação de outra sanção de idêntica natureza, e tal raciocínio é confirmado pelo parágrafo único do art. 134 do CTN. Observa que, com redação menos precisa, o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96 fala de outros acréscimos devidos com o desiderato de excluir novas multas punitivas.

Assinala que o fato jurídico considerado nos itens 2º e 3º deste Auto é a aquisição de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, emergindo das características do ato ilícito atribuído à empresa que ela não teria agido com a diligência necessária para as aquisições de mercadorias, e por isso foi aplicada multa administrativa na mesma proporção do tributo devido pelo substituto, e, diante desse caráter sancionatório, é vedada pelo ordenamento jurídico a sobreposição de penalidades, pois o princípio da proibição do “bis in idem” impede que as pessoas sejam processadas ou punidas duas vezes pelo mesmo fato, de modo que são ilegítimas as multas aplicadas nos itens 2º e 3º.

Alega ofensa aos princípios do não confisco, da capacidade contributiva e da razoabilidade e proporcionalidade na estipulação de multas.

Quanto ao item 4º do Auto de Infração, alega caracterização da denúncia espontânea, com a consequente impossibilidade de cobrança de multas por entrega intempestiva dos arquivos magnéticos.

Comenta a função das chamadas regras de estrutura, que são normas que prescrevem como outras normas devem ser criadas, apresentando uma linguagem de sobrenível, ou metalinguagem, haja vista serem o direito falando de direito, diferenciando-se nesse aspecto das regras de conduta, que prescrevem que determinados acontecimentos do mundo fenomênico (hipótese) devem formar uma relação jurídica modalizada em obrigatória, permitida ou proibida (consequente).

Conclui pontuando que a administração, no momento da fiscalização, deve observar se os respectivos deveres foram cumpridos antes do início do procedimento, ficando com isso proibida a aplicação de multa, sendo vedada a exigência de qualquer outra formalidade.

Observa que, para ratificar a aplicação do instituto da denúncia espontânea também às chamadas “obrigações acessórias”, o art. 138 do CTN contém a expressão “se for o caso”, que visa incluir o descumprimento de deveres instrumentais. Cita doutrina e jurisprudência.

Assinala que no caso em tela o fiscal aplicou sucessivas multas no valor de R\$ 1.380,00 em virtude da falta de entrega de arquivos magnéticos nos prazos previstos na legislação, porém a conduta da empresa não foi a total falta de entrega dos arquivos magnéticos, mas sim a sua entrega intempestiva, entre 31 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2011, a qual, não obstante, ocorreu antes do procedimento de fiscalização, estando assim claramente caracterizada a denúncia espontânea, devendo a multa ser desconstituída.

Alega ausência de responsabilidade objetiva nas hipotéticas entregas intempestivas do Sintegra. Com fundamento no art. 927 do Código Civil, observa que o legislador, ao positivar a responsabilidade objetiva, não falou que ela independe de intenção, mas de culpa, o que a seu ver confirma a diferença semântica entre essas duas expressões jurídicas. Destaca que o art. 81 do COTEB faz a distinção entre culpa, intenção e dolo. Apela pela observância da ausência neste caso de culpa, em virtude das circunstâncias e dificuldades que passa a expor, envolvendo o contador da empresa. Chama a atenção para as datas das entregas dos arquivos magnéticos, observando que os

arquivos dos meses de agosto e setembro foram entregues simultaneamente no dia 2.10.09, os arquivos de novembro e dezembro de 2009 e de janeiro, fevereiro e março de 2010 foram enviados simultaneamente no dia 11.5.10, e os arquivos de abril, maio e junho foram transmitidos no dia 8.11.11. Aduz que a partir de novembro de 2011 os arquivos passaram a ser entregues tempestivamente. Acentua que a multa relativa a agosto é fruto da desatenção da autoridade fiscal, pois a data de vencimento, 30.1.11, caiu em um domingo, razão pela qual só foi possível enviar o arquivo no dia seguinte. Diz que contratou outra empresa para fazer a sua contabilidade, e a partir de fevereiro de 2011 os arquivos passaram a ser enviados por um funcionário do próprio posto de combustíveis, sendo as entregas feitas pontualmente, adiantando-se quando muito um dia, e mesmo assim a empresa foi punida.

Alega que essa questão constitui falha meramente formal, não gerando obrigação tributária, mesmo porque a atividade da empresa é sujeita ao regime de substituição tributária progressiva, preenchendo assim os requisitos para a anulação da multa, não apenas pela caracterização da denúncia espontânea, como também diante da inexistência de intenção, dolo, fraude, simulação, culpa em sentido estrito e implicação de falta de pagamento de tributo.

Evoca a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no tocante aos itens 4º e 5º, pleiteando que, caso não sejam dispensadas as multas, sejam elas reduzidas para 10% do valor originário, excluindo-se a multa aplicada por equívoco da autoridade fiscal, a de 30.1.11, uma vez que foi um domingo, só podendo a entrega ser feita no dia seguinte. Reitera que foram entregues tempestivamente os arquivos magnéticos de dezembro de 2011, no que concerne ao item 4º. Quanto ao item 5º, alega fazer jus à redução para 10% do valor original, tendo em vista que o fato não implicou falta de arrecadação para o erário e não foi praticado com dolo.

Pede: *a)* a desconstituição do Auto pela ausência de provas para os itens 1º, 2º e 3º; *b)* a realização de diligência para verificar a ocorrência de contabilização de Cupons cancelados e duplicados, bem como a ocorrência de dilatação/retração volumétrica dos combustíveis, relativamente aos itens 1º, 2º e 3º; *c)* que, entendendo-se ter havido omissão de entrada, as multas sejam anuladas, como consequência lógica da proibição de “bis in idem”, ou se proceda à sua redução, adequando-se aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco; *d)* a desconstituição das multas do item 4º, tendo em vista estar caracterizada a denúncia espontânea, ou, subsidiariamente, a sua desconstituição por inexistência de culpa, ou, ainda, o seu cancelamento ou redução para 10% do valor originário, subtraindo-se a multa equivocadamente aplicada; *e)* a redução das multas do item 5º para 10%; *f)* autorização para posterior juntada de documentos, bem como a intimação da empresa para apresentar documentos que o órgão julgador considere úteis para a elucidação do processo; *g)* a intimação da empresa sobre os atos relacionados à movimentação do processo em seu endereço, na Av. Norberto Fernandes, 87, Ibitira, Rio do Antônio, Bahia, CEP 46220-000.

Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 752/754) dizendo não haver muita coisa a informar, pois, apesar de se tratar de uma defesa longa, não foram apresentados fatos interessantes e concretos que justifiquem o pedido de nulidade do Auto de Infração, constam apenas vários fatos repetitivos, e a defesa relata tudo o que consta nos demonstrativos anexados ao Auto, dos quais o contribuinte recebeu cópia, tendo sido concedido o prazo de 15 dias para conferir todos os demonstrativos, sendo que na defesa o defensor tenta a qualquer custo provar a negligência do autuado, esquecendo do benefício que perdeu, que seria a redução de 70% da multa, em vez de ficar citando justificativas alheias, como exemplo, problemas climáticos, Cupons cancelados que o ECF não mostra, inclusive problemas de operador do posto, não sabendo o autuado que o levantamento quantitativo de estoque de álcool, diesel e gasolina teve como base o que consta no livro de inventário e nas Notas Fiscais de entradas e saídas, cujo resultado está gravado em CD anexado à fl. 595, nada tendo sido criado pelo fisco, que apenas seguiu a documentação que foi apresentada pela própria empresa.

Passa a comentar o teor da descrição das infrações apontadas no Auto.

A seu ver, no caso do item 1º, “É devida integralmente a infração”.

Quanto ao item 2º, o fiscal diz que em momento algum o proprietário da empresa lhe procurou para tomar conhecimento dos resultados encontrados, sempre enviou sua representante, a gerente, que tomou conhecimento de tudo antes da lavratura do Auto de Infração. Considera que se este procedimento tivesse acontecido, teria evitado perda de tempo, fazendo uma defesa tão volumosa, com muitas alegações e muito pouco fundamento, inclusive relatou que não recebeu os demonstrativos de débito, fato que não passa de uma injúria falsa, pois de onde o contribuinte conseguiu o original para “xerocar” e juntar cópia na defesa, e deveria também ter juntado o CD contendo toda a saída dos três exercícios fiscalizados, que recebeu cópia e não juntou.

Diz não ser da competência do autuante observar o campo jurídico do autuado, e sim a documentação, os livros e o ECF que lhe foi entregue.

Considera que as alegações da defesa não são suficientes para anular o Auto de Infração, não passam de alegações repetitivas, com a finalidade de vencer pelo cansaço os responsáveis pelo julgamento.

Aduz que a defesa comete equívoco, pois no Auto estão anexadas “xerox” dos livros e documentos que foram examinados e deram origem à lavratura do Auto de Infração, sendo que os originais dos documentos que foram entregues ao autuante, juntamente com o CD das saídas do ECF e cópias de todos os demonstrativos de débito foram entregues à gerente da empresa, cujo comprovante está anexo à informação.

Diz que concorda que todo contribuinte tenha direito a defesa, desde que faça argumentações verdadeiras e não com fatos abstratos.

Conclui dizendo ser “devida integralmente a infração”.

Quanto ao item 3º, informa que a cobrança diz respeito “ao MVA” da omissão encontrada de combustíveis constante na 2ª infração, sendo a seu ver “devida integralmente a infração”.

No tocante ao item 4º, informa que a penalidade fixa de R\$ 1.380,00 foi cobrada por cada arquivo magnético não apresentado ou apresentado fora do prazo.

Quanto ao pleito de cancelamento ou redução da multa, diz que o órgão julgador tem poder nesse sentido, mas o autuante não tem esse poder, e as alegações da defesa não são suficientes para gozar do benefício.

Diz que não pensou em prejudicar a empresa, e sim em cumprir a ordem de serviço que recebeu.

Quanto à alegação de que os arquivos foram entregues no primeiro dia útil ao vencimento [sic], considera que tal alegação não confere, pois foi muito bem observada essa particularidade antes de efetuar a cobrança.

Afirma que é “devida integralmente a infração”.

Com relação ao item 5º, explica que a penalidade fixa de R\$ 140,00 foi cobrada por cada DMA apresentada com valores divergentes dos constantes nos livros fiscais.

Quanto à redução pleiteada, diz que não cabe ao autuante fazê-la, talvez isso seja da competência dos julgadores. Considera ser “devida integralmente a infração”.

Conclui dizendo que espera que de acordo com as informações prestadas tenha ficado clara a cobrança infração por infração, estando tudo bem esclarecido.



Considera que as alegações da defesa, apesar de longas, não são suficientes para que o autuado adquira o benefício almejado, ou seja, a nulidade do Auto de Infração, procedimento esse que a seu ver seria um verdadeiro absurdo.

## VOTO

O autuado suscitou em preliminar falta de motivação dos lançamentos, por não ter a fiscalização juntado provas.

Porém, conciliando-se a teoria com o caso concreto destes autos, considero que os fatos foram descritos de forma satisfatória e foram apresentados demonstrativos indicando a fonte dos dados levantados e o critério adotado no levantamento.

Quanto ao mérito, a defesa sustenta respeitáveis considerações sobre os fatos e o direito, inclusive quanto às penalidades aplicadas.

Há que se louvar o nível da defesa apresentada, fundada na teoria da norma jurídica e tomando por referência os conceitos da lógica jurídica, com arrimo em boa doutrina, sem dúvida.

O presente Auto de Infração compõe-se de 5 lançamentos.

Os três primeiros dizem respeito a fatos apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. No item 1º, foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, haja vista que foi apurada omissão de saídas de mercadorias cujas operações, no entender da fiscalização, seriam isentas ou não tributáveis. Na verdade, trata-se de omissão de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto foi pago por antecipação, estando por conseguinte encerrada a fase de tributação, não sendo mais devido imposto, embora prevaleça a obrigação acessória do registro das saídas, e isso não foi feito. O fato está demonstrado nos autos. Mantenho a multa.

Nos itens 2º e 3º, está sendo cobrado ICMS: no item 2º, é atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade relativamente ao imposto por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, ao passo que no 3º item está sendo cobrado o imposto por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente às operações subsequentes das mesmas mercadorias objeto do item 2º, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A defesa alega que as diferenças apuradas são resultantes de dilatação das mercadorias em virtude de variações de temperatura. Foi requerida a realização de perícia para atestar esse fato.

Não há necessidade de perícia para verificar se os combustíveis em questão estão ou não sujeitos a variações volumétricas em razão das variações de temperatura, porque isso é um fenômeno real, de conhecimento de todos. De fato, a gasolina, o óleo diesel e o álcool aumentam de volume quando há um aumento da temperatura ambiente, e têm o seu volume reduzido quando a temperatura sofre variação para menos. Porém a legislação citada pela defesa (Portaria 27/59 do MIC, Resolução 6/70 do CNP e Portaria 60/96 do MF) dizem respeito às operações com combustíveis entre a refinaria e as distribuidoras, haja vista que a refinaria deve faturar as vendas para as distribuidoras de combustíveis tomando por referência a temperatura a 20 °C.

Porém no caso de revendas de combustíveis pelas distribuidoras aos postos de combustíveis, o que se aplica é a Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), cujo art. 5º limita em 0,6% as perdas e ganhos, ou seja, admite-se uma variação de até 0,6%, para mais ou para menos no estoque físico de combustíveis nos postos varejistas.

Embora o percentual de 0,6% diga respeito a ganhos e perdas, o que mais comumente ocorre são perdas de combustíveis em virtude de vazamentos, evaporação e outros fenômenos.

Porém no caso em apreço não faz sentido adicionar perdas, haja vista que, como se trata de omissão de entradas, caso fossem adicionadas as perdas, conseqüentemente, em vez de reduzir o débito do imposto, na verdade aumentaria a diferença, pois, adicionando-se às saídas apuradas as supostas perdas, os novos valores se refletiriam nos estoques, aumentando a omissão de entradas.

Cumpra observar que a fiscalização nesse tipo de levantamento leva em consideração as aferições registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

A defesa insinuou que a fiscalização teria incluído nos cálculos Cupons cancelados e duplicados.

Ao prestar a informação, o autuante disse que trabalhou com os dados do Registro de Inventário e com as Notas Fiscais de entradas e saídas.

Seria de bom alvitre que o fiscal tivesse prestado a informação como manda o § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação deve ser prestada abrangendo todos os aspectos da defesa.

O autuante não precisa necessariamente rebater as considerações quanto a aspectos meramente jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, porém não pode deixar de analisar e informar os fatos. Alegações quanto a variações volumétricas e quanto a documentos cancelados ou duplicados constituem matéria de fato e deveriam ter sido analisadas e investigadas.

Se realmente o fiscal tivesse incluído no levantamento Cupons cancelados, o “aumento” das saídas decorrente de tais Cupons se refletiria nas omissões de entradas.

Além das alegações, o contribuinte anexou à defesa cópias de vários Cupons cancelados. Porém a defesa não demonstrou que tais Cupons tivessem sido incluídos no levantamento fiscal. E evidentemente, como foram cancelados, eles não foram considerados no levantamento, e se porventura isso tivesse ocorrido caberia à defesa provar, e não o fez.

Quanto à alegação de Cupons duplicados, também não foi feita prova de sequer um só documento que tivesse sido lançado em duplicidade no levantamento fiscal.

Considero caracterizadas as infrações dos itens 2º e 3º.

O item 4º refere-se à falta de entrega de arquivos magnéticos nos prazos previstos na legislação, sendo por isso aplicadas 15 multas de R\$ 1.380,00, totalizando R\$ 20.700,00.

Na verdade, não se trata de falta de entrega, mas de entrega fora dos prazos. Há um atenuante neste caso, pois, antes da ação fiscal, o contribuinte, espontaneamente, havia providenciado o envio dos arquivos. Isso não descaracteriza a infração, pois, embora tendo sido feito o envio dos arquivos antes da ação fiscal, o envio foi extemporâneo. O autuado alegou que o arquivo referente a agosto de 2011 teria sido entregue no prazo regulamentar, pois a data de vencimento, 31 de janeiro, caiu num domingo, e só poderia ser entregue no dia seguinte. Ocorre que a data de vencimento do arquivo de “agosto” não é em “janeiro”. Em suma, todos os arquivos foram entregues extemporaneamente, embora antes da ação fiscal, o que, conforme já antecipai, constitui circunstância atenuante: apesar de a infração restar caracterizada, o contribuinte se antecipou ao fisco e regularizou a situação, sendo natural que a penalidade seja abrandada por essa circunstância.

O autuado ponderou na defesa que neste caso não houve descumprimento de obrigação principal, pois as operações da empresa são sujeitas ao regime de substituição tributária (posto de combustíveis), e pede a anulação da multa, não apenas em razão da denúncia espontânea, pois os arquivos foram entregues antes da ação fiscal, como também por não ter havido dolo, fraude ou simulação e o fato não ter implicado falta de pagamento de tributo, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Tendo em vista a faculdade prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e considerando que, além de as operações do autuado estarem sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação (substituição tributária), e considerando que o contribuinte havia remetido os arquivos espontaneamente à repartição fiscal, embora de forma extemporânea, não tendo havido

dolo, fraude ou simulação, considero que se deva reduzir o valor das multas para 10%, conforme vem decidindo este Conselho em casos análogos.

O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados princípios jurídicos, “sem prejuízo de outros princípios de direito” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que o fato não tenha implicado falta de pagamento de imposto.

O lançamento do item 4º deste Auto é procedente, porém, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, proponho a redução das multas para 10% em cada mês, ou seja, R\$ 138,00. Como são 15 multas, o total é de R\$ 2.070,00.

O item 5º acusa o contribuinte de ter apresentado declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA).

Noto que foram aplicadas 21 multas de R\$ 140,00, por mês, totalizando R\$ 2.940,00. Porém o fato é um só: apresentação incorreta da DMA. Considero que o fiscal incorreu num equívoco que tenho o dever de apontar, de ofício, por dizer respeito à estrita legalidade tributária. O contribuinte apenas admite ou nega os fatos, porém a aplicação do direito não depende de sua vontade. Assim, resta adequar as multas aos ditames legais.

Com efeito, neste caso há uma flagrante cumulação de apenações. Repito: as 21 multas dizem respeito a um só fato: declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA). O contribuinte somente cometeu uma infração, e não 21, como equivocadamente supôs o preposto fiscal, pois é irrelevante se o levantamento fiscal compreende um ou vários meses. O fato de a infração se repetir em vários meses não significa que o contribuinte cometeu diversos ilícitos. Observe-se que, nos três casos, a infração é tipificada no mesmo dispositivo legal: art. 42, XVIII, “c”, da Lei nº 7.014/96.

Quem se der o trabalho de analisar o art. 42 da Lei nº 7.014/96 notará que, sempre que o legislador pretende que a multa seja aplicada por documento, por livro, por evento ou por exercício, a lei diz isso. Só 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”.

Cito como precedente do meu entendimento o Acórdão CJF 0442-12/10.

Em suma, as 15 infrações apontadas no item 5º constituem na verdade uma só. Mantenho, apenas, a multa relativa ao último período considerado (dezembro de 2011), no valor de R\$ 140,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **120457.0007/12-8**, lavrado contra **AUTO POSTO R & R PLUS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$39.739,01**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 4.661,89, de 100% sobre R\$ 25.631,10 e de 60% sobre R\$ 9.446,02, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos

acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$2.260,00**, previstas nos incisos XIII-A, “j”, XVIII, “c”, e XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR