

A. I. N° - 022073.0088/12-7  
AUTUADO - GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 20. 12 .2013

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0282-01/13

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. **c)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS CUJAS OPERAÇÕES SÃO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS [SIC]. Fatos demonstrados nos autos. Não acatadas as alegações de ganhos e perdas. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. MULTAS. **a)** OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Incerteza quanto à caracterização da infração. Lançamento nulo. **b)** OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. O autuado alega que em se tratando de Notas Fiscais relativas a aquisições de materiais de uso e consumo e bens do ativo a multa seria a relativa a operações não tributáveis (de 1%), e não de operações tributáveis (de 10%). O fato de as mercadorias ou bens serem destinados a uso ou consumo ou ao ativo imobilizado não significa que as operações não sejam tributáveis: elas são tributadas na saída do fornecedor, e se são provenientes de outro estado o destinatário deve efetuar o pagamento da diferença de alíquotas, o que não deixa de ser uma forma de tributação das mercadorias adquiridas. Mantida a multa de 10%. 3. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM VEZ DA UTILIZAÇÃO DE ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração caracterizada. Reduzida a multa, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto do Relator infração 06. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29.11.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados, sendo lançado imposto no valor de R\$ 47.318,94, com multa de 70%;

2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado imposto no valor de R\$ 12.973,65, com multa de 60%;
3. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis [sic], 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;
4. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [leia-se: mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 61,50, equivalente a 1% das entradas não registradas;
5. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [leia-se: mercadorias relativas a operações sujeitas tributação pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 2.781,08, equivalente a 10% das entradas não registradas;
6. emissão de outro documento fiscal em lugar daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal, sendo aplicada a multa de R\$ 1.701,85, equivalente a 2% do valor das operações.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 114/118), que se inicia com o requerimento no sentido de que, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais que o representam, conforme poderes específicos constantes na procuração.

Suscita em preliminar a nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, alegando não ter recebido os demonstrativos analíticos relativos aos itens 1º, 2º e 6º, ficando por isso impedido de exercer o direito à ampla defesa, haja vista que sem tais elementos não pôde conferir se os dados das entradas, saídas e estoques foram corretamente levantados, nem tampouco se o autuante considerou as perdas, habituais no varejo de combustíveis.

Aduz que, como não teve acesso aos elementos imprescindíveis à formação do processo, o que pode argumentar é que o roteiro de auditoria de estoques não é capaz de provar a acusação de que tivesse havido aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, pois no máximo restaria a prática de omissão de saídas (receita), causada pela venda sem Nota Fiscal. Observa que a Lei nº 7.014/96, no art. 4º, § 4º, prevê que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Argumenta que a presente autuação, que se reporta a “omissão de saídas”, frente à definição legal, que é imutável, não tem amparo para dizer que houve “aquisições sem notas”, o que se provaria através de outros roteiros de auditoria, e se a lei só contemplava a hipótese de “omissão de saídas”, tais vendas não mais podem ser tributadas, uma vez que o foram em etapa anterior, devido ao instituto da substituição tributária, sendo inaplicável a auditoria de estoques, ao menos para fins de constatação de “aquisições sem documento fiscal”, em relação às mercadorias da substituição tributária, não havendo também fundamento legal para a exigência de imposto por presunção, diante da tipificação legal já assinalada. Além disso, prossegue a defesa, se as mercadorias saíram dos distribuidores sem Nota Fiscal, o que não ficou comprovado, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do fornecedor, como substituto tributário, tendo em vista que, de acordo com o inciso I do § 1º do art. 125 do RICMS, norma que segue o art. 129, II, “e”, do COTEB, deve o fisco demonstrar que as possibilidades de exigência do tributo do responsável por

substituição foram esgotadas, o que não se encontra no presente caso, e por essa razão o autuado é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo da autuação.

Aduz que, no mérito, quanto aos itens 1º e 2º, o item 2º depende diretamente do item 1º, pois o item 2º exige imposto em decorrência da aplicação da MVA sobre as omissões detectadas no item 1º, o que implica dizer que a ineficácia de um atinge o outro, e por isso impugna os valores cobrados, por não poder, ante a ausência da demonstração analítica, indicar as falhas que certamente impregnam a autuação, porque a empresa jamais adquiriu combustíveis sem Nota Fiscal.

Com relação aos itens 4º e 5º, alega que a Nota Fiscal 6593, mencionada no Auto de Infração, não é do conhecimento da empresa. Pede que lhe seja fornecida cópia do documento, para verificação. No que tange às Notas Fiscais 129534, 129530, 129533 e 129535, afirma que são relativas a aquisições de materiais de uso e consumo e bens do ativo, e por isso não cabe a aplicação da multa de 10%, e sim de 1%, uma vez que, sendo os materiais adquiridos para consumo final, não haverá mais etapa de circulação dos mesmos. Cita nesse sentido decisão do CONSEF em caso relativo a empresa do mesmo ramo de atividade que adquiriu materiais de uso e consumo (Acórdão CJF 0239-12/09).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e revisão fiscal.

Pede a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 122/125) dizendo que no caso dos itens 1º e 2º foi constatado em levantamento quantitativo de estoques que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas. Afirma que foram entregues todas as cópias e demonstrativos aos funcionários da empresa cujos nomes indica.

Quanto ao item 3º, observa que o autuado não contestou a imputação.

No tocante ao item 4º, diz que a cópia da Nota Fiscal 6593 foi entregue. Aduz que se trata de “venda” de álcool, e a Nota Fiscal não foi lançada no Registro de Entradas.

Informa que o item 5º se refere a mercadorias tributáveis, sem registro na escrita fiscal, provenientes de São Paulo, para uso e consumo, diferença de alíquotas [sic].

Diz que no caso do item 6º a empresa é usuária de ECF e utilizou Nota Fiscal de Venda a Consumidor, situação em que a multa é de 2%.

Informa que todos os “demonstrativos” das fls. 1 a 109 foram entregues. Como prova, o fiscal anexou cópias de Termos de Arrecadação (fls. 126-A e 126-B).

Tendo em vista a reclamação do autuado de que não lhe foram entregues os demonstrativos dos itens 1º, 2º e 6º, em desatenção ao mandamento do art. 46 do RPAF, o processo foi remetido em diligência para que o órgão preparador sanasse esse vício e reabrisse o prazo de defesa (fl. 143).

Em nova impugnação (fls. 149/153), é reiterado o requerimento no sentido de que, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais que figuram na procuração anexa. Reclama que ao ser feita a entrega dos demonstrativos analíticos dos itens 1º, 2º e 6º, com reabertura do prazo de defesa, o procedimento induz necessariamente à nulidade da intimação anterior, viciada.

Aduz que, mesmo diante do acesso aos elementos imprescindíveis à formação do processo, o roteiro de auditoria de estoques não é capaz de provar a acusação de que houve aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, pois, no máximo, restaria a prática de omissão de saídas (receita), causada pela venda sem Nota Fiscal.

Reitera as ponderações expostas na defesa inicial acerca da previsão do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, sustentando que a presente autuação, que se reporta a “omissão de saídas”, frente a à definição legal, que é imutável, não tem amparo para dizer que houve “aquisições sem notas”, o

que se provaria através de outros roteiros de auditoria, e se a lei só contemplava a hipótese de “omissão de saídas”, tais vendas não mais podem ser tributadas, uma vez que o foram em etapa anterior, devido ao instituto da substituição tributária, sendo inaplicável a auditoria de estoques, ao menos para fins de constatação de “aquisições sem documento fiscal”, em relação às mercadorias da substituição tributária, não havendo também fundamento legal para a exigência de imposto por presunção, diante da tipificação legal já assinalada. Além disso, prossegue a defesa, se as mercadorias saíram dos distribuidores sem Nota Fiscal, o que não ficou comprovado, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do fornecedor, como substituto tributário, tendo em vista que, de acordo com o inciso I do § 1º do art. 125 do RICMS, norma que segue o art. 129, II, “e”, do COTEB, deve o fisco demonstrar que as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição foram esgotadas, o que não se encontra no presente caso, e por essa razão o autuado é sujeito ilegítimo para figurar no polo passivo da autuação.

Aduz que, no mérito, quanto aos itens 1º e 2º, o item 2º depende diretamente do item 1º, pois o item 2º exige imposto em decorrência da aplicação da MVA sobre as omissões detectadas no item 1º, o que implica dizer que a ineficácia de um atinge o outro, e nesse sentido reclama que o levantamento fiscal foi feito sem considerar as perdas e ganhos, nem mesmo no limite de 0,6%, percentual corriqueiramente utilizado pela SEFAZ.

Prosegue dizendo que, além disso, conforme demonstrativos anexos, sustentados por cópias do LMC, as quantidades das saídas, de todos os produtos, foram consideradas equivocadamente a mais, causando as distorções apresentadas na autuação. Diz que, sendo a base o LMC, não se pode atribuir validade aos quantitativos constantes nas planilhas anexados ao Auto de Infração, que certamente contêm erros de soma ou de migração de dados. Alega que devem ser considerados os quantitativos lançados no LMC.

Alega ainda que algumas Notas Fiscais de entradas não foram computadas no levantamento, conforme cópias anexas. Afirma que, feitas as devidas retificações, nas entradas, saídas e perdas, não existem as diferenças apontadas.

Com relação aos itens 4º e 5º, reclama que a Nota Fiscal 6593, mencionada no Auto de Infração, novamente não foi ofertada, para verificação, o que torna ineficaz a cobrança. No que tange às Notas Fiscais 129534, 129530, 129533 e 129535, observa que o fiscal confirmou na informação que os documentos são relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e bens do ativo, e por isso não cabe a aplicação da multa de 10%, e sim de 1%, uma vez que, sendo os materiais adquiridos para consumo final, não haverá mais etapa de circulação dos mesmos. Frisa que nesse caso não há por que se falar em “diferença entre alíquotas”, pois a autuação não se reporta a esse aspecto. Cita nesse sentido decisão do CONSEF em caso relativo a empresa do mesmo ramo de atividade que adquiriu materiais de uso e consumo (Acórdão CJF 0239-12/09).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e revisão fiscal.

Pede a nulidade ou improcedência do Auto de Infração. Juntou documentos

Em petição subseqüente, o autuado requereu a juntada de outros documentos que por equívoco deixaram de acompanhar a petição anterior (fls. 167/177).

O fiscal autuante prestou informação (fls. 180/182) dizendo que no levantamento quantitativo a Portaria 445/98 é a norma reguladora, devendo ser aplicada inclusive para a fixação da base de cálculo. Diz que no levantamento quantitativo dos exercícios de 2008 e 2009 foi constatado que as omissões de entradas foram maiores que as omissões de saídas. Diz quais as quantidades relativamente a cada mercadoria. Aponta as folhas dos autos onde se encontram os demonstrativos, o LMC com os estoques inicial e final, abertura dos “bicos”, dias em que os “bicos” fecharam, dias em que os “bicos” abriram, total das vendas através dos “bicos”, total das vendas anuais por “produto” e as aferições.

Quanto às perdas e ganhos, o fiscal afirma que não alteram a diferença, “pois está restrito a 0,6%”.

Aponta as folhas dos autos onde se encontram os demonstrativos de estoques, os demonstrativos das bases de cálculo do ICMS normal [sic] e do ICMS antecipado, livro de entradas, livro de saídas, demonstrativos das Notas Fiscais emitidas irregularmente, cópias das “Notas Fiscais série D”, ECF, aduzindo que tudo está detalhado com base nos livros de movimentação de combustíveis, registro de saídas e registro de entradas dos anos de 2008 e 2009.

Quanto às cópias das Notas Fiscais que o contribuinte apresentou alegando que não foram lançadas nos demonstrativos, o fiscal diz que essas Notas não guardam as exigências regulamentares, tais como documentos em cópias não autenticadas, ausência de registro fiscal, sendo que tais cópias não dão para enxergar. Observa que na Nota Fiscal 25475 constam 2.500 litros de gasolina aditivada do ano de 2009, e está na fl. 13 [demonstrativo]; a Nota Fiscal 14531, com 5.000 litros de álcool, de 2009, está na fl. 15; a Nota Fiscal 1286, de 10.000 litros de gasolina aditivada, do ano de 2009, está na fl. 24; a Nota Fiscal 92, com 5.000 litros de gasolina comum, de 2008, está na fl. 26; a Nota Fiscal 276, com 10.000 litros de gasolina comum, está na fl. 26.

No tocante ao item 3º, observa que no caso de falta de emissão de Notas Fiscais a multa é de R\$ 50,00.

Afirma que, com relação ao item 4º, a multa é de 1%, e a Nota Fiscal foi entregue.

Quanto ao item 5º, contesta a alegação de que a multa deveria ser reduzida de 10% para 1%, porque as mercadorias são provenientes de São Paulo, sendo correto cobrar a “diferença de alíquotas” [sic], e a multa é de 10%.

Comenta o teor da imputação do item 6º.

Conclui dizendo que espera que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### **VOTO VENCIDO - ITEM 6º**

O presente Auto de Infração compõe-se de 6 lançamentos.

Os três primeiros dizem respeito a fatos apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, sendo que o item 3º não foi impugnado, de modo que a discussão se restringe aos itens 1º e 2º: no item 1º, é atribuída ao autuado a responsabilidade por solidariedade relativamente ao imposto por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, ao passo que no 2º item está sendo cobrado o imposto por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente às operações subsequentes das mesmas mercadorias objeto do item 1º, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Foi preciso reabrir-se o prazo de defesa porque, em desatenção ao mandamento do art. 46 do RPAF, não haviam sido entregues cópias dos demonstrativos fiscais ao contribuinte.

O autuado reclama que o levantamento fiscal foi feito sem considerar as perdas e ganhos, nem mesmo no limite de 0,6%, percentual corriqueiramente utilizado pela SEFAZ.

Essa questão de perdas e ganhos envolve dois aspectos: a) operações entre as refinarias e as distribuidoras de combustíveis; b) operações entre as distribuidoras e os postos de combustíveis.

No caso das operações entre as refinarias e as distribuidoras de combustíveis, as perdas e ganhos decorrem do fenômeno da variação volumétrica dos combustíveis líquidos, em virtude da dilatação e retração provocadas pelas variações de temperatura. 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. A solução para essas variações é dada pela Portaria 27/59 do MIC, Resolução 6/70 do CNP e Portaria 60/96 do MF. Advirta-se que esses atos normativos 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), mais precisamente a regra de seu art. 5º, que cuida da perda superior a 0,6%.

O autuado reclamou que o levantamento fiscal não considerou as perdas e ganhos, e faz alusão ao limite de 0,6%.

Nesse sentido, cumpre observar que a previsão do art. 5º da referida Portaria 26/92 do DNC é de que, independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%, caberá ao posto revendedor proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo dos equipamentos correspondente. O autuado não deixou claro o que essa regra tem a ver com o presente caso. O que o referido dispositivo prevê é que, havendo perda de estoque de combustível superior a 0,6%, o posto deve apurar as causas da perda, consertar o equipamento e verificar se foi afetado o meio ambiente. Pergunta-se: houve perda de combustível? Se houve, a perda foi de quanto por cento? A perda foi por vazamento? Foi afetado o meio ambiente? Se houve vazamento, o equipamento foi consertado? É evidente que neste caso não interessam as questões referentes à preservação do meio ambiente e ao conserto dos equipamentos. O que importa aqui é saber se houve perda de combustível, e, havendo, informar qual a perda. Isso não foi feito.

Não há dúvida que num posto de combustíveis é natural que haja perdas 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, consequentemente, 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.

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

O autuado, na segunda defesa, alegou que, conforme demonstrativos anexos e cópias do LMC, as quantidades das saídas, de todos os produtos, foram consideradas equivocadamente a mais, causando as distorções apresentadas na autuação.

Essa alegação é feita assim vagamente, sem dizer quais precisamente seriam os erros. É difícil avaliar a procedência de tais alegações.

Por sua vez, a informação fiscal praticamente não informa nada, pois, com o emprego de frases imprecisas e inconclusas grafadas em maiúsculas, basicamente se limita a citar de forma desnecessária as páginas dos autos onde se encontram os demonstrativos fiscais, sem contestar o que foi alegado pela defesa.

De qualquer forma, o que se vê é que a defesa alegou a existência de erros, sem especificar com precisão quais seriam os erros, aduzindo apenas que não se pode atribuir validade aos quantitativos constantes nas planilhas fiscais, que certamente contêm erros de soma ou de migração de dados.

O autuado anexou à segunda defesa as cópias de várias Notas Fiscais de entradas, alegando que tais documentos não foram computados no levantamento fiscal.

Nesse ponto, embora o fiscal faça inicialmente objeções indevidas, alegando que os documentos não estavam autenticados – exigência de todo descabida no processo administrativo –, terminou analisando-os, observando que as Notas Fiscais haviam, sim, sido computadas no levantamento fiscal, inclusive citando a folha dos autos onde se encontra a indicação de cada Nota.

Considero caracterizadas as infrações dos itens 1º e 2º.

O item 3º não foi impugnado.

No item 4º, o autuado é acusado de ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal, através da Nota Fiscal 6593 (não é dito quem seria o emitente). O contribuinte reclamou duas vezes que não recebeu cópia do documento, e o fiscal nas duas vezes limitou-se a contrapor que a cópia foi entregue. Para provar que a cópia do documento foi entregue ao autuado, o fiscal juntou cópias de Termos de Arrecadação (fls. 126-A e 126-B). Termo de Arrecadação não prova que a fiscalização entregou documentos ao contribuinte, pois prova justamente o contrário, ou seja, que o contribuinte entregou documentos ao fisco. Nos aludidos Termos de Arrecadação não há qualquer menção à Nota Fiscal em questão. É nulo o lançamento do item 4º. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente a esse item. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

O item 5º diz respeito a uma multa por falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações sujeitas tributação pelo ICMS.

O autuado alega que as Notas Fiscais 129534, 129530, 129533 e 129535 são relativas a aquisições de materiais de uso e consumo e bens do ativo, e por isso não cabe a aplicação da multa de 10%, e sim de 1%.

O fato de as mercadorias ou bens serem destinados a uso ou consumo ou ao ativo imobilizado não significa que as operações não sejam tributadas: elas são tributadas na saída do fornecedor, e se são provenientes de outro estado o destinatário deve efetuar o pagamento da diferença de alíquotas, o que não deixa de ser uma forma de tributação das mercadorias adquiridas.

Mantendo o lançamento do item 5º.

O item 6º é uma multa em virtude de o contribuinte ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal – o autuado, na qualidade de usuário de ECF, emitiu Nota Fiscal de Venda a Consumidor em vez do Cupom Fiscal.

Darei meu voto coerentemente com o que tenho sustentado em situações semelhantes noutros processos em que tenho atuado como julgador.

O autuado é um posto de combustíveis. Postos de combustíveis comercializam mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Não consta neste caso que o estabelecimento em questão comercialize outras mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Isto significa que, pelos elementos existentes nos autos, tudo o que o estabelecimento comercializa tem o imposto pago por antecipação, estando as operações subsequentes livres de tributação, nos termos do art. 356 do RICMS.

Trata-se neste caso de descumprimento de obrigação acessória. A possibilidade de cancelamento ou redução de multa neste caso é prevista no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que estabelece dois requisitos: que não tenha havido dolo, fraude ou simulação e que não tenha implicado prejuízo ao erário.

Para decidir sobre esse aspecto, faço a seguinte conjectura: o que é mais grave, é vender mercadorias sem emissão de qualquer documento, ou emitir um documento inadequado?

Ora, a resposta é óbvia. Muito mais grave é a falta de emissão de documento. O fato de emitir um documento fiscal em lugar de outro é infração, porém o grau de gravidade é incomparavelmente menor.

Em todos os casos – todos, absolutamente todos – em que, por meio de levantamento quantitativo de estoques de postos de combustíveis, se apura falta de emissão de documentos fiscais, ou seja, sempre que o levantamento fiscal aponta omissões de saídas de mercadorias cuja fase de tributação esteja encerrada, a fiscalização vem aplicando a multa de R\$ 50,00. O programa SAFA já é orientado

nesse sentido. E se eventualmente algum auditor se desvia dessa orientação o CONSEF corrige o equívoco.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica nesse sentido.

No presente Auto, no item 3º, foi justamente isso o que ocorreu: foi constatado que a empresa efetuou vendas sem Notas, e por isso foi aplicada multa de R\$ 50,00.

Inclusive nesta Junta, essa tem sido a tônica dos julgamentos sobre essa questão.

Sendo assim, se a multa para quem *deixa de emitir qualquer documento fiscal* nas operações com mercadorias cuja fase de tributação esteja encerrada (combustíveis) é de R\$ 50,00, com muito mais razão esta é a penalidade para quem, *em vez do Cupom Fiscal, emita a Nota Fiscal de Venda a Consumidor* na venda de mercadorias cuja fase de tributação esteja encerrada.

O estado não tem o intuito de apenar seus contribuintes de forma indiscriminada. O que ele espera é que as pessoas cumpram sua obrigação dita principal. É claro que o contribuinte não pode descuidar-se do cumprimento dos deveres de natureza acessória ou instrumental estabelecidos pela legislação relativos às prestações positivas ou negativas previstas para viabilização da arrecadação e da fiscalização dos tributos, porém em relação a esses deveres o legislador, atendendo aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, atribui ao órgão julgador a faculdade de reduzir ou cancelar as multas pelo seu descumprimento, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação (*primeiro requisito*) e não impliquem falta de recolhimento do imposto (*segundo requisito*), nos termos do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em caso de postos de combustíveis, quando preenchidos os dois requisitos estipulados pela lei para dispensa ou redução da multa, considerando-se que as operações se encontravam com sua fase de tributação encerrada, e não sendo demonstrada a existência de dolo, fraude ou simulação, é razoável a redução ou até mesmo o cancelamento da multa. Conforme já foi assinalado, não consta nos autos que a empresa comercialize mercadorias do regime normal de tributação, ficando patente que tudo o que o estabelecimento comercializa *tem o imposto pago por antecipação*, estando as operações subsequentes livres de tributação, nos termos do art. 356 do RICMS.

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, 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 não tenha havido falta de pagamento de imposto.

O item 6º é procedente, porém proponho que a multa seja reduzida para R\$ 50,00, tomando por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Essa decisão guarda sintonia com as decisões tomadas nos Autos de nº 206956.0008/11-0 (Acórdão JJF 0280-03/11) e 060624.0104/10-0 (Acórdão JJF 0173-03/11), em que, por unanimidade, a 3ª Junta reduziu a multa para R\$ 50,00.

A 1ª Câmara deste Conselho, através do Acórdão CJF 0158-11/12, em decisão unânime, numa situação rigorosamente semelhante à do presente Auto, decidiu que, em caso de emissão de Notas Fiscais em vez de Cupons Fiscais nas operações com mercadorias cuja fase de tributação se encontre encerrada (combustíveis), a multa é de R\$ 50,00. Eis a ementa:

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0158-11/12**

**EMENTA. ICMS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR EM SUBSTITUIÇÃO A CUPONS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** A multa para quem deixa de

emitir qualquer documento fiscal nas operações com mercadorias cuja fase de tributação se encontra encerrada (combustíveis) é de R\$50,00. Multa reduzida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.”

Com base portanto na jurisprudência do CONSEF, conlui propondo a procedência do item 6º, reduzindo-se porém a multa para R\$ 50,00, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado requer que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais que o representam, conforme poderes específicos constates na procuração. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR – ITEM 6º**

Com a devida vênia, apesar do bem elaborado voto proferido pelo relator com relação a esse item 6º, o meu entendimento não aponta no mesmo sentido da redução da multa para R\$ 50,00, com fulcro no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Isto porque a multa que incidiu, no caso em concreto, encontra-se expressamente estabelecida na legislação do ICMS do Estado da Bahia (art. 42, XIII-A, “h”, Lei 7.014/96), no equivalente a 2% do valor das operações, penalidade aplicada exatamente pela emissão de outro documento fiscal em lugar daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal.

Por outro lado, a multa proposta pelo relator do presente PAF deverá ser aplicada apenas de forma subsidiária, em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei, do que não trata, em absoluto o presente caso.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre tais prestações positivas (fazer) encontra-se a obrigação de emitir, no caso concreto, o Cupom Fiscal e não um outro documento fiscal, a talante do contribuinte. Não se trata aqui, de sopesar quem descumpre mais gravosamente a obrigação tributária para fins da aplicação de multa de R\$ 50,00, mas, aplicar o que decidiu o legislador para o caso da falta de emissão do Cupom Fiscal, trocando-o pela Nota Fiscal de Venda a Consumidor.

Tendo a legislação de ICMS estabelecida que para determinadas operações, o documento a ser emitido seria o Cupom Fiscal, há de se observar a dimensão do prejuízo causado à Fazenda Pública a falta de emissão do aludido documento. O descumprindo da obrigação acessória específica traduz em embaraço fiscal e desatenção à Fazenda Pública de maior monta, merecendo assim também uma reprimenda específica.

Diante do exposto, entendo igualmente pela procedência da multa por descumprimento da obrigação tributária acessória nesse item 06, discordando, contudo, ainda com a devida vênia, de sua conversão para R\$ 50,00, tomando por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, sobretudo porque não enxergo a sintonia expressada pelo nobre relator com as decisões tomadas nos Autos de nº 206956.00008/11-0 (Acórdão JJF 0280-03/11) e 060624.0104/10-0 (Acórdão JJF 0173-03/11), em que, por unanimidade, a 3ª Junta reduziu a multa para R\$ 50,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA da Infração 06.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022073.0088/12-7**, lavrado contra **GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 60.292,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.973,65 e de 70% sobre R\$ 47.318,94, prevista no art. 42, incisos II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 4.532,93**, previstas nos incisos IX, XIII-A, “h” e XXII do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO QUANTO AO ITEM 6º

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR QUANTO AO ITEM 6º