

**PROCESSO** - A. I. Nº 022073.0088/12-7  
**RECORRENTE** - GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0282-01/13  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 04/07/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0150-11/14

**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. 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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0282-01/13, que concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 29/11/12, em razão de seis irregularidades, havendo insurgência do Recorrente quanto às infrações 01, 02, 05 e 06:

INFRAÇÃO 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%;

INFRAÇÃO 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%;

INFRAÇÃO 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;

INFRAÇÃO 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.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4<sup>a</sup> JJF proferiu a decisão transcrita abaixo (fls. 185/194):

**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 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.*

*Mantenho 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 outros 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 Nº 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, concluo 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 206956.0008/11-0 (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.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA da Infração 06.*

Inconformado com a decisão proferida em primeira instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, com o propósito de obter a decretação de nulidade do Auto de Infração, ou alternativamente, que o mesmo seja julgado improcedente, pelas razões que expõe.

Requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, requerendo, neste sentido, a reforma da decisão da JJF.

Alega que a JJF, ao determinar a reabertura do prazo de defesa, reconheceu que o procedimento administrativo fiscal foi levado a efeito sem os elementos imprescindíveis à sua formação, sendo a nova intimação efetivada dia 12/07/13, pelo que suscita a decadência dos fatos geradores ocorridos até 12/07/08, posto que decorridos 5 anos, sendo aplicável ao caso a regra pertinente aos “tributos por homologação”.

Preliminarmente argui nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, em razão do indeferimento do pedido de revisão fiscal, que renova.

Ainda em preliminar, requer nulidade da decisão, por supressão de instância, na medida em que a JJJF não se pronunciou sobre os fundamentos defensivos dos itens 04 a 07 da segunda defesa, relativos à caracterização da presunção e à responsabilidade solidária e do fornecedor de combustíveis.

No mérito, assevera que o roteiro de auditoria de estoques não é capaz de provar a acusação, ou seja, que houve “*aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal*”.

Trata da presunção legal prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, para corroborar seu entendimento de que a aquisição sem notas não contempla a hipótese de “omissão de saídas”.

Verifica ser inaplicável aos produtos substituídos, ao menos para fins de constatação de “aquisições sem documento fiscal”, a auditoria de estoques, bem como não há fundamento legal para a exigência de imposto por presunção, diante da tipificação legal já discutida.

Considera que se as mercadorias saíram dos distribuidores sem NF, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do fornecedor como substituto tributário, posto que, de acordo com o inciso I do §1º do art. 125 do RICMS, deve o Fisco demonstrar que as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição foram esgotadas.

No que tange às infrações 1 e 2, observa que a infração 2 depende diretamente da infração 01, pois exige imposto em decorrência da aplicação da MVA sobre as “omissões” detectadas no primeiro, o que implica dizer que a ineficácia de um atinge o outro.

Repete suas alegações defensivas de que a auditoria foi levada a efeito sem que fossem consideradas as perdas e ganhos, nem mesmo no limite de 0,6%, percentual corriqueiramente utilizado pela SEFAZ.

Sustenta que as quantidades das saídas, de todos os produtos, foram consideradas equivocadamente, a mais, causando as distorções apresentadas na autuação, requerendo que sejam considerados os quantitativos lançados no LMC.

Pontua que algumas notas de entradas não foram computadas na auditoria e que feitas as devidas retificações, nas entradas, saídas e perdas, não existem as diferenças apontadas.

No que tange à infração 5 argui que deve ser aplicada a multa de 1%, posto que tais mercadorias foram compradas pela Autuada na qualidade de consumo final, não havendo mais etapa de circulação das mesmas, transcrevendo decisão deste CONSEF.

Com relação ao item 6, adere aos fundamentos do voto vencido, para solicitar a conversão em multa de R\$50,00.

A PGE/PROFIS no parecer da lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, às fls. 214/215, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário pelas razões a seguir expostas:

Preliminarmente menciona que a Decisão recorrida apreciou todas as alegações defensivas, inclusive sobre as notas fiscais anexadas pela defesa.

Ressalta que o Autuante demonstrou que tais notas foram registradas e consideradas no levantamento quantitativo de estoque, tendo sido acompanhado pela JJJF.

Observa que o percentual de perda não foi aplicado por não ter sido registrado no LMC e que as movimentações foram consideradas no levantamento quantitativo.

Chama atenção que em tendo sido apurada omissão de entradas, fica constatada a aquisição de combustível sem nota fiscal, não se tratando de presunção, mas sim de constatação através de levantamento quantitativo de estoques, pela aplicação da fórmula entrada + estoque inicial = estoque final – saídas com nota.

Quanto a infração 5 verifica que as notas fiscais são de aquisição de uso e consumo, sobre as quais incide diferencial de alíquota interestadual de 7%, o que caracteriza a sua condição de

operação tributável, devendo incidir a alíquota de 10% na multa pelo não registro no LRE.

Por fim, quanto a infração 06 entende que restou caracterizada, sendo uma opção do julgador sua redução.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0282-01/13, prolatado pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, em razão de seis infrações, sendo objeto da insurgência do Recorrente as infrações 1, 2, 5 e 6.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de decretação de nulidade do presente Processo Administrativo Fiscal, constato que não restou demonstrado nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, ficando, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade requerida na defesa, por não estar fundada em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, cumpre ressaltar que o não acatamento desta solicitação não implique nulidade, todavia, inexiste óbice a seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99.

Considero a prejudicial de decadência carente de amparo legal.

Sabemos que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, definido no art. 142 do CTN como procedimento administrativo de natureza vinculada.

No final do procedimento aí referido é expedido o Auto de Infração que outra coisa não é senão o lançamento, constitutivo do crédito tributário. Com o ato do lançamento, necessariamente unilateral do Fisco, a obrigação tributária que surgiu com a ocorrência do fato gerador torna-se líquida e certa.

Mediante interpretação sistemática dos dispositivos do CTN entendo que o momento dessa constituição definitiva do crédito tributário ocorre somente após a notificação do lançamento ao sujeito passivo, nos precisos termos do art. 145 do CTN, quando cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a prescrição definida no art. 174 do CTN.

O §1º do art. 18 do RPAF prevê que eventuais incorreções ou omissões não acarretam nulidade do Auto de Infração, desde que sejam corrigidas e suprimidas, devendo o fato ser comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-lhe cópia dos novos elementos com a indicação do prazo de dez dias para manifestação.

Assim, a falta de elementos probante no momento da autuação não desloca o prazo da decadência, (e nem poderia, haja vista que o prazo decadencial é fatal, não se interrompe, nem se suspende), mas somente poderia eivar de nulidade caso não fosse sanado.

No caso em tela, também não há o que se falar em nulidade, pois verifico que houve o saneamento através da diligência de fl. 143, que assegurou a entrega dos demonstrativos que compõem a autuação e reabriu o prazo de defesa para manifestação do Autuado.

Especificadamente quanto a preliminar de nulidade da decisão de piso, ao argumento de que o Julgador não teria se manifestado sobre todas as alegações defensivas, cumpre observar que a Decisão de primeiro grau enfrentou sim o mérito da questão, apreciando os argumentos defensivos, haja vista que o julgador não precisa se manifestar sobre todas as alegações defensivas, rebatendo, um a um, todos os argumentos, se já tiver encontrado fundamentação para a sua Decisão.

Neste sentido a jurisprudência pacífica do STJ:

*PREVIDENCIÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. INCLUSÃO DO NOME DO CÔNJUGE COMO DEPENDENTE. NECESSIDADE DE ANÁLISE DE LEI LOCAL. SÚMULA 280/STF.*

1. *Não há omissão na Decisão recorrida que tivesse por consequência a violação do art. 535, II, do CPC. As questões apresentadas na apelação não foram decididas conforme objetivava o recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso.*

2. *Dessarte, o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a Decisão, o que de fato ocorreu.*

3. *O recorrente pretende a interpretação da Lei Complementar Estadual nº 12/99 e da Lei Estadual n. 13.875/2007; todavia, o exame de normas de caráter local é inviável na via do Recurso especial, em face da vedação prevista na Súmula 280 do STF, segundo a qual "por ofensa a direito local não cabe Recurso extraordinário".*

*Agravo regimental improvido.*

*(AgRg no AREsp 260.318/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2013, DJe 14/03/2013) (grifamos)*

Frise-se que a Decisão relata, uma a uma, todas as alegações defensivas, e concluiu por não acatá-las. Assim, rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

Passo a análise do mérito.

As infrações 1 e 2 foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, sendo na primeira infração imputada ao Recorrente a responsabilidade por solidariedade relativamente ao imposto por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal.

Já na segunda infração está sendo cobrado o imposto por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente às operações subsequentes das mesmas mercadorias objeto da infração 1, por tratarem-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Compulsando os autos vejo que o recorrente em nada inova em relação às alegações apresentadas em sede do Recurso Voluntário, na medida em que repete os mesmos argumentos trazidos na impugnação inicial, os quais foram corretamente enfrentados e afastados pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Provadas as aquisições de produtos sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias de forma irregular, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária).

Com relação à alegação de que não foram consideradas as perdas, após fazer uma análise da legislação em vigor, a JJF, entendeu que não há perdas a serem consideradas e que ainda que houvesse, só prejudicaria o Recorrente, pois ao aumentar às saídas apuradas, os novos valores se refletiriam nos estoques, aumentando a omissão de entradas.

No particular, cumpre transcrever parte da decisão de piso, que entendo ser suficiente para afastar a alegação do Recorrente:

*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.*

Também foi observado na decisão de piso que o Autuante analisou as notas fiscais trazidas pelo Sujeito Passivo, concluindo que as notas fiscais foram computadas no levantamento fiscal,

conforme informação fiscal de fls. 180/182.

A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de produtos enquadrados no regime de substituição tributária.

Na hipótese concreta dos autos, o que se depreende dos elementos informativos deles constantes, é que nenhuma razão assiste ao recorrente, pois, tratando o caso de matéria eminentemente fática, o sujeito passivo não apresentou, em sede recursal, qualquer elemento probatório capaz de modificar o julgamento hostilizado.

No que tange a infração 5, falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, entendo que a alegação do Recorrente é incapaz de provocar reforma no acórdão recorrido.

A multa de 1%, pleiteada pelo Recorrente, deve ser aplicada somente nas aquisições de mercadorias não tributáveis ou isentas não lançadas na escrita, o que não se verifica no caso em tela, pois as compras de materiais de uso e consumo estão sob o alcance do tributo, inclusive no que se relaciona com o pagamento das diferenças de alíquotas.

Isso porque, considerando que a mercadoria tenha sido comprada para uso e consumo, seria devido o diferencial de alíquota e a falta de escrituração não permite a cobrança do DIFAL.

Por fim, a infração 6 trata da emissão de outro documento fiscal em lugar daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal, sendo aplicada a multa equivalente a 2% do valor das operações.

Dentre outros intentos, as multas previstas na legislação tributária cumprem finalidades educativas ou coercitivas. Na situação presente a multa foi aplicada em decorrência de o contribuinte ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de Equipamento de Controle Fiscal (ECF) nas situações em que estava obrigado.

Segundo o disposto no art. 238, do RICMS/BA os contribuintes usuários de ECF obrigados a emitirem cupom fiscal, podem emitir outros documentos fiscais relativos à mesma operação e/ou prestação e o seu parágrafo 1º estabelece que *“Nas hipóteses previstas nos incisos I e II, a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF, deverá ser anexado à via fixa do documento fiscal emitido, no qual serão consignados o número sequencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF”*.

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

A multa estabelecida inicialmente um porcentual de 5% pela emissão de outro documento fiscal em substituição ao cupom fiscal decorrente do uso de ECF prevista art. 42, XIII-A, "h" foi acrescentada pela Lei nº 8.542/02, com efeitos a partir de 01/01/03. Tendo sido revelada excessiva, o porcentual da multa foi reduzido para 2%. O objetivo foi fazer com que as empresas usuárias de ECF registrassem suas operações mercantis naqueles equipamentos, tendo em vista que os mesmos possuem Memória Fiscal inviolável, preservando os registros de dados mesmo que venham sofrer intervenções regulares ou irregulares. Esse procedimento possibilita ao Fisco efetuar leituras dos dados acumulados nos ECF's durante toda a sua vida útil, tanto dos ECF's novos ou já utilizados, tendo em vista que precisam ser cadastrados previamente na Secretaria da Fazenda, antes de ser posto em uso, possibilitando um acompanhamento e controle sobre as operações realizadas por cada estabelecimento.

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

A emissão de notas fiscais ao invés do cupom fiscal que está obrigado dificulta o exercício de

controle por parte da administração tributária, quer seja pela dificuldade de controle de emissão, escrituração, adulteração, além da necessidade de manipular dados manualmente quando da execução dos trabalhos de fiscalização.

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

Na situação presente, embora este caracterizado que o autuado tenha descumprido a obrigação acessória que implicou na aplicação da multa, trata-se de estabelecimento revendedor de combustível cujo ICMS é pago por antecipação e as notas fiscais emitidas em lugar do cupom fiscal foram devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios.

Pelo exposto, nesta situação específica, com fundamento no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, baseado nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para promover maior justiça fiscal, voto no sentido de acatar o pedido do recorrente objetivando a redução da multa aplicada para o percentual de 1% do montante indicado no Auto de Infração, que resulta em valor de R\$850,92, conforme demonstrativo abaixo indicado:

Data ocorrência	Data vencimento	Base de Cálculo	Alíq. %	Multa (%)	Valor histórico
31.01.08	09.02.08	R\$2.219,78	0,00	1%	R\$22,19
20.04.08	09.05.08	R\$28.527,88	0,00	1%	R\$285,27
09.06.08	09.07.08	R\$12.644,96	0,00	1%	R\$126,44
22.06.08	09.07.08	R\$2.253,17	0,00	1%	R\$22,53
11.01.09	09.02.09	R\$23.266,88	0,00	1%	R\$232,66
14.12.09	09.01.10	R\$1.942,93	0,00	1%	R\$19,42
19.01.10	09.02.10	R\$14.236,48	0,00	1%	R\$142,36
					<b>Total</b> <b>R\$850,87</b>

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 022073.0088/12-7, lavrado contra **GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO GALÉS)**, devendo ser intimado o recorrente 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 70% sobre R\$47.318,94, previstas 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\$3.681,95**, previstas nos incisos IX, XIII-A, “h” e XXII, do art. 42, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios conforme disciplina da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS