

**PROCESSO** - A. I. Nº 232185.0065/06-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EDLENE SILVA RIBEIRO (SÃO GERALDO CALÇADOS E MODAS)  
**RECORRIDOS** - EDLENE SILVA RIBEIRO (SÃO GERALDO CALÇADOS E MODAS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0208-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 17/12/2008

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0382-12/08**

**EMENTA:** ICMS. 1. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DO MÉTODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. FALTA DE ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. Em razão da incorreta aplicação do método de apuração, não constam os elementos necessários para se determinar o recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na base de cálculo. Infração NULA. 2. CUPONS FISCAIS. CANCELAMENTO IRREGULAR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Caracterizado o erro na emissão dos cupons fiscais. Infração insubsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir notas fiscais de venda a consumidor, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. Não ficou comprovada a alegação de defeito no equipamento. Infração subsistente. Multa modificada de 5% para 2%, conforme alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face da retroatividade benéfica da lei. Alterada a Decisão recorrida. Reduzida a penalidade aplicada para o valor de equivalente a 10% daquele julgado pela 1ª Instância em face do quanto disposto no art. 158, do RPAF. 4. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO CAIXA. b) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO. MULTAS. O autuado apresenta cópias dos livros na defesa. Não consta nos autos a intimação para suas apresentações, inexistindo a obrigação de entregá-los. Infrações improcedentes. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face do referida Acórdão JJF nº A-0208-01/08, da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração.

O lançamento de ofício exige o crédito tributário relativo à obrigação principal e acessória no valor total de R\$29.611,69, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. recolheu a menos o ICMS no valor de R\$18.602,04, em decorrência de erro na determinação na base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Multa de 60%. Períodos de setembro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, janeiro a novembro de 2004, abril e maio de 2005;
2. omissão de saídas de mercadorias tributáveis, por cancelamento de Cupom Fiscal em desacordo com as normas em vigor. ICMS no valor de R\$4.129,33. Multa de 70%. Períodos de setembro e novembro de 2002;
3. emitiu outro documento fiscal no lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$5.960,32. Períodos de janeiro de 2003 e junho a novembro de 2004;
4. Microempresa e Empresa de Pequeno Porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$30.000,00. Não escriturou o livro de Caixa. Multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00. Período de março de 2006;
5. Deixou de escriturar livro fiscal. Registro de Inventário. Multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00. Período de março de 2006.

A 1ª JF através do seu Acórdão de nº 0208-01/08, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do Auto de Infração, invocando, *in litteris*, as seguintes razões de decidir:

*“A infração 01 traz a exigência do imposto com base nos critérios normais de apuração, tendo em vista erro na determinação da base de cálculo. Conforme ficou demonstrado, o autuado cometeu erro na emissão dos cupons fiscais -fato ratificado pelo diligente-, chegando a emitir cupom fiscal de uma sandália com valor superior à R\$11.000,00, sem, contudo, saber efetuar os seus cancelamentos. Ficam evidente que o autuado não prestou declarações falsas, não havendo dolo, fraude ou simulação, não cabendo a apuração do imposto através dos critérios normais, nos termos do art. 408-L, inciso V e VII do RICMS-BA, conforme efetuado pelo autuante.*

*O método aplicado para a apuração do imposto, portanto, não cabe ao presente caso, e em razão disso, não foram levantados, ou mesmo consignados nos autos, os elementos necessários para se determinar, na condição do contribuinte, a existência da infração. Sendo assim, considero nula a infração 01, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.*

*Amparado no que alinha o art. 21 do RPAF/BA, recomendo a Infaz de origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais, relativos à infração 01, a salvo de falhas.*

*A infração 02, por sua vez, é improcedente, tendo em vista que foram confirmados os erros nas emissões dos cupons fiscais, não cabendo a exigência do imposto com base nos valores erradamente consignados nos cupons fiscais.*

*Caberia a multa por descumprimento de obrigação acessória por efetuar o cancelamento dos cupons em desacordo com os dispositivos da legislação tributária estadual. Não havendo tal aplicação, entretanto, tendo em vista a Decisão pelo seu cancelamento, com base no art. 158 do RPAF/BA, uma vez que ficou provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou, ao menos não ficou demonstrado, na falta de recolhimento de tributo.*

*Quanto à infração 03, o autuado emitiu nota fiscal em lugar do documento fiscal decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF). Cabe razão ao autuante, pois o impugnante não demonstrou, ou mesmo provou que os equipamentos, acima referidos, foram sinistrados ou vitimados por problemas técnicos (art. 238, §2º do RICMS/BA), o que poderia ser efetuado mediante apresentação dos atestados de intervenções. Sendo assim, considero subsistente a infração 03.*

Ocorre, entretanto, que, em relação à penalidade aplicada na infração 03, era vigente, à época em que foi lavrado o Auto de Infração, a redação do art. 42, XIII-A, aliena “h”, da Lei 7014/96, que determinava, nas infrações relacionadas com o uso de equipamento de controle fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados, a aplicação da multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. A redação atual, entretanto, desse dispositivo foi dada pela Lei 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/01/2007, com efeito a partir de 28/11/2008, conforme segue:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

**XIII-A** - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou sistema eletrônico de processamento de dados:

...

**h)** 2% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação de serviço ao contribuinte obrigado ao uso de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento;”

Assim, fica modificada a penalidade aplicada para 2% do valor da operação ou prestação de serviço ao contribuinte, em conformidade com a nova redação dada ao art. 42, XIII-A, aliena “h”, da Lei 7014/96, amparado no que dispõe a alínea “c”, II, do art. 106 do CTN, a seguir reproduzido:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Diante das considerações, acima alinhadas, cabe redução da multa por força da nova lei, passando de 5% pra 2%, conforme indica, a seguir, o demonstrativo de débito ajustado:

(...)

Em relação às infrações 04 e 05, respectivamente, por falta de escrituração do livro caixa e do livro de inventário, o autuando apresenta cópia de tais livros na defesa. Apesar de constar nos autos, á fl. 09, o Termo de Arrecadação de Livros e Documentos, não indicando a arrecadação dos aludidos livros, também não foi identificado, nos autos, a intimação para que o autuado apresentasse tais livros. Em outro dizer, o autuante não intimou o contribuinte, ou pelo menos não trouxe as provas de que o fez, não havendo, portanto, para o contribuinte, a obrigação de entregá-los. Fica consignado, também, que o autuado apresentou cópias dos aludidos livros em sua defesa. Sem obrigação não há infração. Razões pelas quais considero improcedentes as infrações 04 e 05.

Restou, portanto, procedente, com a adequação do valor exigido, apenas a infração 03, já que foi considerada nula a infração 01, e improcedentes as infrações 02, 04 e 05. O presente Auto de Infração passa a exigir apenas a multa no valor de R\$ 2.384,14, devidamente ajustada à nova legislação pertinente.

Voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração”.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário contra parte da infração 3 mantida na autuação, através do qual alega que o julgamento em grande parte do Auto de Infração foi improcedente, tendo ficado provado que a empresa, ao fazer vendas utilizando nota fiscal D1 no lugar do ECF, não provocou a falta de recolhimento do tributo, razão pela qual cabível se apresenta o cancelamento da multa punitiva, com espeque no quanto disposto no art. 158 do RPAF/BA.

Além disso, acrescenta que pode ser observado que não ocorreram vendas efetuadas utilizando nota fiscal D1 e ECF em um mesmo dia, o que seria uma presunção de ocorrência de vendas complementar, com intuito de cobrir Caixa ou acobertar uma irregularidade cometida anteriormente, tendo sido, ao contrário, emitida a nota fiscal, conforme preceitua o parágrafo segundo do artigo 238 do RICMS-BA.

Aduz que o nobre autuante deixou de considerar que a multa punitiva, antes de ser aplicada, deve ser precedida de análise acerca da existência, ou não, de sonegação fiscal, tratando-se de um dos últimos recursos utilizados para punir o contribuinte.

Prossegue salientando que o presente Auto de Infração apresenta tipificação absolutamente desconexa com o art. 824-D, do RICMS-BA, cujo teor transcreve em sua peça recursal.

Por fim, giza que o Recurso Voluntário interposto demonstra que o recorrente nada deve ao Estado, no que pertine à presente autuação, pelo que solicita o provimento do mesmo a fim de julgar improcedente o Auto de Infração.

A Douta PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico do presente processo administrativo fiscal, opina no sentido de que, diante das considerações atinentes ao objeto do Recurso Voluntário, restou comprovado nos autos que a infração 3 é procedente, não merecendo provimento o Recurso Voluntário apresentado. Por outro lado, deixa de se manifestar sobre a questão do cancelamento da multa, com base no art. 158 do RPAF, para não invadir o âmbito da discricionariedade do ato administrativo.

## VOTO

Inicialmente, ingresso no âmbito de análise do Recurso de Ofício apresentado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Reparo algum, no particular, merece o aludido *decisum*.

No que tange à infração 1, restou evidenciado o equívoco do método de apuração do imposto aplicado, pelo que inexistem, nos autos, elementos suficientes para se determinar, com segurança, o recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na base de cálculo. Flagrante, portanto, a nulidade da referida infração.

Outrossim, de referência à infração 2, restou comprovada a sua improcedência. Isso porque foram confirmados os erros nas emissões dos cupons fiscais, não sendo exigível o imposto com base nos valores equivocadamente consignados nos cupons fiscais. Possível seria, até, a incidência de multa por descumprimento de obrigação acessória, visto que o recorrente efetuou o cancelamento dos cupons em descordo com os dispositivos da legislação tributária estadual. Todavia, não há porque aplicá-la, visto que, como corretamente decidiu o *a quo*, a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou, ao menos não ficou demonstrado, em falta de recolhimento de tributo, podendo, à luz do art. 158, do RPAF, ser cancelada.

Quanto à infração 3, a desoneração aplicada decorreu tão-somente da adequação da multa aplicada de 5% para 2%, conforme alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face da retroatividade benéfica da lei, razão pela qual inexistem reparos a fazer.

De referência às infrações 4 e 5, no curso da instrução processual, logrou êxito o autuado em apresentar as cópias dos livros objeto de autuação. Ademais, não consta nos autos a intimação

para as suas respectivas apresentações, inexistindo, portanto, a obrigação específica de entregá-los.

Destarte, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado.

Passo, agora, a apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente.

Cinge-se a tese recursal ao pleito de cancelamento da multa, em virtude da existência dos requisitos insculpidos no art. 158, do RPAF.

Merece reforma parcial, no meu entendimento, a Decisão recorrida.

Equivocada, no meu entendimento, a interpretação conferida pelo *a quo* a respeito da matéria ora objurgada. Isso porque, no caso vertente, inexistente qualquer elemento que ateste que o recorrente tenha agido com dolo, fraude ou simulação, não tendo a Decisão recorrida, nesse particular, sequer mencionado o enquadramento do sujeito passivo em alguma daquelas circunstâncias insertas na norma de regência.

*Pari passu*, é manifesto o fato de que a infração 3, objeto de autuação, não aponta para qualquer falta de recolhimento do imposto, convindo ressaltar, nesse sentido, que todas as infrações que exigem a obrigação principal foram afastadas da presente autuação, isto é, não mais estão sendo exigidas.

Daí porque, da análise dos elementos que norteiam o presente caso, entendo que a multa inicialmente aplicada no Auto de Infração merece ser reduzida para o percentual de 10% daquele que foi julgado pela Junta de Julgamento Fiscal, após a retificação de ofício do percentual da multa exigida.

Ressalto que o recorrente não deixou de entregar ao autuante qualquer livro ou documento fiscal da empresa, submetendo-se ao início e fim da fiscalização, tendo o autuante, inclusive, logrado apurar a falta de recolhimento do imposto por parte daquele, objeto das demais infrações, as quais, repita-se, foram afastadas da presente autuação.

Ora, por tal razão, a despeito do cometimento da infração, o ilícito praticado pelo recorrente se encontra “relativizado”, vez que o Fisco Estadual não apurou qualquer imposto a ser exigido, como informado anteriormente.

Além disso, o recorrente trabalha, em sua grande parte, com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Tenho ressaltado em outros votos por mim proferidos - e que se assemelham ao presente - que o que deve almejar o Estado da Bahia é a cobrança do imposto, jamais a aplicação de multas com o fim de substituir aquela cobrança, utilizáveis apenas como “meio” de compelir o contribuinte a pagar eventual imposto devido. O objetivo é a cobrança do imposto (fim) e não a aplicação de multa acessória (meio), que não se confunde com o mesmo.

Restou comprovado pelo contribuinte, por outro lado, que todas as operações de saída, com exceção daquelas cujo valor muito inferior ao que foi objeto de multa na infração 3, foram oferecidas à tributação, através da emissão das Notas Fiscais de série D-1 e devidamente recolhidas, o que denota o exagero da pena *in casu*.

Assim, em face das razões supra expendidas, a manutenção do valor da multa constante da autuação - sem prejuízo da cobrança do imposto propriamente dito -, afigura-se como manifesta violação do princípio da razoabilidade que deve, indubitavelmente, nortear o processo administrativo fiscal, apresentando-se desproporcional e absurda no caso em comento.

*Ex positis*, a despeito de ser inegável o cometimento da infração e a dificuldade que a omissão do autuado gerou para a fiscalização, entendo, por outro lado, ser irrazoável a multa aplicada, razão pela qual, invocando os Acórdãos Paradigmas de nºs 0383-12/06, 0405-12/06 e 0260-12/07, com espeque no art. 42, § 7.º, da Lei n.º 7.014/96 e no art. 158, do RPAF, aplicando *in casu* a equidade,

voto no sentido PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário para reduzir para 10% do valor da multa aplicada pela 1ª JJF, ou seja, R\$238,41, o valor fixado para a infração 3.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 3					
D. Ocorrência	D. Vencimento	Valor Histórico	Multa (%)	Vlr Julgado-JJF (Multa de 2%)	Vlr Julgado-CJF (Multa de 10% sobre a JJF)
31/01/2003	09/02/2003	26,00	5	10,40	1,04
30/06/2004	09/07/2004	499,88	5	199,95	19,99
31/07/2004	09/08/2004	585,75	5	234,30	23,43
30/08/2004	09/09/2004	611,52	5	244,61	24,46
30/09/2004	09/10/2004	697,46	5	278,98	27,90
30/10/2004	09/11/2004	725,47	5	290,19	29,02
30/11/2004	09/12/2004	2.814,27	5	1.125,71	112,57
TOTAL		5.960,34		2.384,14	238,41

### VOTO DIVERGENTE

Acompanho o voto do ilustre relator quanto ao Recurso de Ofício, porém diverjo de seu posicionamento quanto ao Recurso Voluntário, pois considero que não estão presentes nos autos os requisitos previstos no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que autorizam a esse colegiado reduzir multa por descumprimento de obrigação tributária acessória.

Na infração 3 o recorrente foi acusado de ter emitido nota fiscal quando deveria ter emitido cupom fiscal. Trata-se de um descumprimento de obrigação tributária acessória e, desse modo, não havia como se esperar que esse ilícito fiscal implicasse falta de recolhimento de imposto. Todavia, esse procedimento irregular causou um claro “prejuízo operacional” para o fisco, uma vez que dificultou a aferição da regularidade fiscal do recorrente.

Tendo em vista o prejuízo que o procedimento irregular do recorrente causou ao fisco, bem como a redução da multa já feita pela Lei nº 10.847/07, considero que a multa aplicada na infração 3 não deve ser reduzida, mantendo-se, assim, inalterada a Decisão de Primeira Instância.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232185.0065/06-5**, lavrado contra **EDLENE SILVA RIBEIRO (SÃO GERALDO CALÇADOS E MODAS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$238,41**, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96, acrescido dos acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Nelson Antonio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos, Mônica Maria Roters, Fauze Midlej e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiro: Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DIVERGENTE

JOÃO REGO SAMPAIO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS