

**PROCESSO** - A. I. N.º 022073.0067/10-3  
**RECORRENTE** - SOCOMBUSTÍVEIS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0130-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 29.11.2012

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0039-13/12

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRIBUINTE USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM LUGAR DO CUPOM FISCAL QUE ESTÁ OBRIGADO. MULTA. Documentos juntados ao PAF comprovam que o maior percentual do valor das operações objeto da penalidade se refere a vendas de combustíveis com tributação encerrada anteriormente. Reduzido o valor da multa com representação à autoridade competente em atenção às disposições do art. 156 do RPAF/BA e art. 923 do RICMS/BA. Afastadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário, apresentado no enfrentamento da acusação fiscal relativa ao Auto de Infração lavrado em 08/09/11, o qual exige o valor de R\$ 49.900,04, em virtude das seguintes infrações:

- 01. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa: R\$ 50,00. Período: 2006;*
- 02. Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele a que está obrigado, por intermédio do uso de equipamento de controle fiscal. Multa: R\$ 49.850,04. Período: janeiro a outubro 2006.*

Na impugnação vinda às fls. 58 a 73, o autuado suscita preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, sob alegação de não ter recebido cópia dos demonstrativos que consubstanciam o auto de infração, citando ementas de decisões do CONSEF.

Ainda preliminarmente, entendendo que os fatos gerados anteriormente a 30.09.2006, estariam cobertos pela decadência, transcreve os arts. 150, § 4º do CTN, 88, 89 e 90, do RICMS-BA, 146, III, “a” da CF, 2º da Lei nº 9.784/99, mais trechos de decisões judiciais e de doutrina, sustentando que lei ordinária não pode definir o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, em decorrência, a legislação da Bahia seria inócua por ser ilegal e inconstitucional.

No mérito, reconhece sua sujeição passiva, e diz que a multa proposta para a infração 02 é imprópria, exacerbada, haja vista somente comercializar produtos enquadrados no regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada (álcool, gasolina e diesel). Justifica que a infração resulta de equívoco dos seus empregados que emitiram notas fiscais série D-1, por solicitação dos consumidores, ao invés do cupom fiscal gerado pelo ECF, mas que isso não causou prejuízo ao Erário, uma vez que essas notas fiscais não dão direito a crédito fiscal aos adquirentes.

Segue narrando que a penalidade se torna descabida por não carrear prejuízo ao Fisco. Fundamentado nos arts. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e 158 do RPAF, roga pelo cancelamento ou redução da penalidade proposta, e transcreve a ementa do Acórdão CJF Nº 0119-12/09. Aduzindo que esse entendimento se manifesta em diversos outros julgados, pede: a) sejam acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas; b) o cancelamento ou redução da multa.

Na informação fiscal (fls. 80-81), consta que o autuante entregou cópia dos demonstrativos que constam dos autos e que suportam a autuação, e pede que o auto de infração seja julgado procedente.

À fl. 87, em virtude do mandamento enunciado do art. 46 do RPAF e dado que não havia nos autos provas da entrega de cópia dos termos e levantamentos que substanciavam a acusação ao autuado, o PAF foi remetido em diligência à Infaz de origem para sanar tal falha. Cumprida a diligência e vistas ao autuado, este volta aos autos às fls. 94 a 106 apenas repetindo os termos vistos na defesa inicial. À frente, fls. 115 e 116 o autuante confirma o cumprimento da diligência conforme foi pedido.

Iniciado o julgamento, a 4ª. JJF rejeita a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, prevista no art. 46 do RPAF/99, pois que a entrega dos termos e levantamentos elaborados no curso da ação fiscal e que sustentam a autuação, conforme recibo de fls. 116-117 já sanou esse vício na forma indicada no art. 18, §1º do citado regulamento.

No que se refere ao período de homologação, cita o i. Julgador que o CONSEF/BA tem sedimentado entendimento que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Observa mais que, embora entendimento doutrinário conceba a fixação de prazo conforme previsão no art. 150, §4º do CTN, esta somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores que cinco anos, o art. 28 da Lei nº 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia) reza no seu § 1º que se inicia a contagem do prazo para sua homologação a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte. Esse dispositivo se acha reproduzido nos artigos 90 e 965, I do RICMS/97.

Cita que o art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB) dispõe que o lançamento por homologação, (o qual ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como é o caso do ICMS/BA), opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa e o § 5º desse artigo considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rejeita também, por conseguinte, a preliminar de decadência.

Quanto à infração 01, não impugnada e nada tendo a reparar quanto a seu aspecto formal, julga deva ser aplicada a ela as disposições dos arts. 140 e 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, devendo ser mantida procedente.

Passando ao julgamento da infração 02 do PAF em comento, assim se manifestou:

*“Caracterizado e reconhecido o cometimento da infração 2, neste caso, exige-se multa em vista da emissão de outro documento fiscal em lugar do cupom fiscal via ECF. Sendo o contribuinte usuário de Emissor de Cupom Fiscal (ECF), conforme disposto no art. 238, do RICMS/97, somente estaria autorizado a emitir as notas fiscais de venda a consumidor que emitiu, em situações que, justificadamente, estivesse impossibilitado de emitir Cupom Fiscal, a exemplo de casos de sinistro, defeito no ECF ou falta de energia, etc. (o que não ocorreu), pois, em caso de normalidade operacional do equipamento, mesmo demandado para emissão de NF deve, concomitantemente, emitir o cupom fiscal (RICMS-BA, art. 238, §2º).*

*A despeito de ter reconhecido o cometimento da infração, o autuado pediu o cancelamento ou redução da multa sob o argumento de que comercializa produtos submetidos ao regime de substituição tributária (álcool, gasolina e diesel), que já têm a fase de tributação encerrada.*

*Analizando os documentos autuados, em especial as cópias das notas fiscais de fls. 11 a 21 e do livro Registro de Saídas de fls. 22 a 45, constato (com o exemplo das notas de maior valor - NF*

01764: R\$ 9.106,25 – fl. 15 e NF 01684: R\$ 9.852,72 – fl. 18), que os documentos se referem a venda de combustíveis (álcool, gasolina e diesel), mesmo existindo notas fiscais de valores diminutos (01712, 01635 – fls. 14 e 16) registrando venda de outras mercadorias (óleos lubrificantes, fluídos, etc.).

Observe, também, que, exceto as NFs 01576, emitida em nome da Prefeitura de Simões Filho, 01808 e 01807 em nome de Belov Engenharia (fls. 15, 19 e 20), as notas fiscais não nominam o consumidor adquirente.

Vê-se, também, que o livro Registro de Saídas em todo período compreendido pela ação fiscal registra diversas e rotineiras emissões de notas fiscais de venda a consumidor com elevados valores, o que, convenhamos, não só ser algo frequente na atividade comercial de venda direta a consumidor final.

Tomando como exemplo as notas fiscais 01764 e 01684 (fls. 15 e 18), nos valores totais e preços unitários que registram, representa o seguinte consumo por um adquirente em únicas operações: NF 01764: 1.656,26 lts de gasolina comum, 956,02 lts de gasolina supra, 237,53 lts de álcool e 1.260, 82 lts de óleo diesel; NF 01684: 2.122,76 lts de gasolina comum, 779,90 lts de gasolina supra, 439,86 lts de álcool e 1.338,60 lts de óleo diesel. Ora, tendo em vista a diversidade dos combustíveis e a natural dificuldade até de existência de tanque em veículo ou maquinário consumidor, pouco provável é a materialidade de venda corriqueira de tão elevada e diversa quantidade de combustível em únicas operações que essas notas fiscais informam.

Entretanto, mesmo considerando as características de anormalidade acima, o autuante procedeu à fiscalização no período e, conforme visto na infração 01, apurou apenas omissão de saída de mercadorias com tributação antecipada por substituição tributária. Nesta situação específica, embora tenha ficado caracterizada a infração, considero razoável acolher o pedido de redução feito pelo contribuinte, nos termos do art. 158 do RPAF/BA, pelos motivos abaixo:

- a) As notas fiscais indevidamente emitidas indicam operações com mercadorias sujeitas à antecipação do ICMS, que já se encontravam com tributação encerrada;
- b) Os documentos fiscais, embora emitidos indevidamente no lugar do cupom fiscal que o contribuinte devia ter emitido no ECF, só ou concomitantemente, foram levados a registro nos livros fiscais.

Assim, tendo em vista que a dosimetria da penalidade deve ser ponderada atendendo à razoabilidade e proporcionalidade de cada caso concreto, decido reduzir a multa para 50% do valor proposto no auto de infração, passando a exigência fiscal de R\$ 49.900,04 para R\$ 24.950,02. Porém, a despeito da moderação na punibilidade da infração, considerando que o autuado é reincidente em seu cometimento já tendo sido por isso autuado em outro período (AI 146468.0072/06-0) e as disposições dos arts. 156 do RPAF e 923 do RICMS-BA, represento à autoridade administrativa competente para as providências cabíveis e, se for o caso, instaurar novo procedimento fiscal aprofundando a investigação sobre a infração admitida e confessada pelo contribuinte autuado, tendo em vista as suas possíveis repercussões penais.”

Julgam pela Procedência do Auto de Infração em testilha, com a redução da multa conforme acima especificado.

O Recurso Voluntário à Decisão, conduzido aos autos pela recorrente, versa sobre as mesmas observações vindas na impugnação inicial.

Nele salienta o entendimento quanto à nulidade do lançamento, concluindo que a regra contida no art. 150 § 4º do CTN deve prevalecer sobre aquela indicada no art. 90 do RICMS/97, e que somente Lei Complementar poderia dispor acerca do prazo decadencial, citando os mestres Leandro Paulsen, Alberto Xavier e Luciano Amaro, finalizando restar posto que o CTN facultou ao legislador ordinário fixar prazo diverso de 05 anos, mas nunca superior.

Voltando-se ao mérito da infração 02 dos autos em testilha, a recorrente questiona quais espécies de danos foram causados ao Erário baiano, quando dos enganos cometidos por seus prepostos funcionários, em atos não ilícitos, foram de emitidas a pedidos clientes, notas fiscais série D-1 ao

invés de cupons, mormente na situação com fase de tributação encerrada em que se enquadram todos os seus produtos (álcool, gasolina e diesel). Realça mais, que as ditas notas fiscais D-1 não permitem direito ao crédito para o adquirente.

Sopesando a acusação fiscal, a recorrente destaca seu parecer quanto à total incoerência, falta de consistência lógica, no que tange as aplicações de penalidades por emissão de nota fiscal D-1. E cita as situações em comento, nas quais o posto revendedor de combustíveis realizando suas operações sem a emissão de documentos fiscais, é multado em R\$ 50,00 por omissão de saídas; em realizando suas mesmas operações com a emissão de nota fiscal D-1 ao invés de cupom fiscal, será sobreposta multa de 2% sobre cada operação realizada.

Transcreve o Acórdão JJF 0251-03/11 em auxílio à sua exposição de razões.

A recorrente pede que seja aplicada a decadência do lançamento tributário a todos os fatos fiscais gerados anteriormente a 08 de setembro de 2006.

No mérito roga seja cancelada a penalidade contida na infração 02 do PAF pelas razões retro alinhadas.

### VOTO

O Recurso Voluntário em análise versa sobre a acusação de cometimento de duas infrações, consoante Auto de Infração lavrado em 08/09/2011, no valor de R\$49.900,04, assim descritas:

01. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa: R\$ 50,00. Período: 2006;

02. Emissão de documento fiscal diverso daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, nas situações em que está obrigado. Multa: R\$ 49.850,04. Período: janeiro a outubro 2006.

Preliminarmente a recorrente impugna ( fls. 58 a 73) o lançamento tributário, suscitando a nulidade, em virtude de:

- Cerceamento do direito de defesa, alegando não ter recebido cópia dos demonstrativos que consubstanciam o auto de infração.

- Decadência do direito de lançar, transcrevendo os arts. 150, § 4º do CTN, 88, 89 e 90, do RICMS-BA, 146, III, “a” da CF, 2º da Lei nº 9.784/99, trechos de decisões judiciais e de doutrina, sustentando que lei ordinária não pode definir o marco inicial para a contagem do prazo decadencial fato que põe a legislação da Bahia na inocuidade por ser ilegal e inconstitucional. Entende, assim, que os fatos geradores anteriores a 30/09/2006, estariam alcançados pela decadência.

Vejo que, considerando a disposição do art. 46 do RPAF e a inexistência de provas nos autos da entrega de cópia dos termos e levantamentos elaborados pelo autuante ao autuado, para saneamento do PAF o mesmo foi remetido em diligência à Infaz de origem; cumprida a mesma, a recorrente tendo recebido informes da diligência, volta aos autos às fls. 94 a 106 apenas repetindo a defesa inicialmente apresentada.

Quanto ao período de homologação, adiro ao quanto foi transcrito na Decisão, a qual ratifica ser cediço neste CONSEF/BA o entendimento que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Embora haja entendimento doutrinário diverso, concebendo que a fixação de prazo por lei prevista no art. 150, §4º do CTN somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores que cinco anos, destaque-se que o art. 28 da Lei nº 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia) reza no seu § 1º que a contagem do prazo para a homologação se inicia a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte. Esse dispositivo se acha reproduzido nos artigos 90 e 965, I do RICMS/97.

O art. 107-B dessa Lei, dispõe que o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (caso do ICMS), opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do procedimento exercido pelo obrigado, expressamente o homologa e o § 5º desse artigo considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rejeito, portanto, as preliminares apresentadas.

Adentrando ao mérito do lançamento, a infração 01 não foi impugnada e nada tenho a considerar ou reparar quanto ao seu aspecto formal. De conformidade às disposições dos arts. 140 e 142 do RPAF/99, voto pela procedência da mesma na importância de R\$50,00.

Para a infração 02, vejo que a recorrente não questiona o seu cometimento. Irresigna-se quanto a multa aplicada, pois comercializa produtos compreendidos no regime fiscal de substituição tributária cujas fases de tributação já estão encerradas, como é o caso de combustíveis (álcool, gasolina e diesel). Justifica-se pelos enganos de seus empregados que atendendo solicitações de clientes, emitiram notas fiscais série D-1, ao invés do cupom fiscal pelo ECF.

Assevera e concordo que esse procedimento deveras enganado não carrou prejuízo ao Erário. Dado que na espécie em análise a nota fiscal não gera direito a crédito fiscal, portanto, a penalidade se torna descabida e se mantida contraria a intenção do legislador, que seria a de punir no caso de prejuízo ao Fisco.

Julgo de somenos importância na situação em espeque, verificar às fls. 15 a 21 alguns inusitados quantitativos indicados nas NFs D-1 que transcendem a razoabilidade, gerados que foram pela gratuidade e inseqüência de seus prepostos funcionários. Destaco que esta acusação, como tal, foi fundamentada na emissão de outro formulário fiscal diferente daquele a que está obrigada a emitir.

Ao ensejo do art. 42, § 7º da Lei nº 7014/96 e 158 do RPAF/99, citando Acórdão CJF nº 0119-12/09, assim como a manifestação semelhante em diversos outros julgados, rogou a recorrente dado não ter agido com dolo, fraude ou simulação, seja cancelada ou reduzida a multa aplicada nesta infração 02.

Acato parte do Recurso Voluntário apresentado, eis que resta pacífico neste CONSEF a jurisprudência quanto à multa aplicável quando das divergências apuradas nos levantamentos dos quantitativos de estoques de postos de combustíveis.

Portanto, para essas presunções de omissões de saídas, por falta de emissão de documentário fiscal, objeto da infração 01, se aplicou e mantenho a multa de R\$50,00. Na infração 02, com muito mais razão e acerto, reduzo o valor da penalidade para o mesmo valor da infração 1, ou seja R\$ 50,00.

Voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a infração 01 no valor de R\$50,00 e reduzindo a infração 02 para o valor de R\$50,00.

#### **VOTO VENCEDOR**

Ouso discordar parcialmente do relator do processo, no que tange à infração 2.

Nesta foi aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória correspondente a 2% (dois por cento) do valor da operação ou prestação de serviço porque o contribuinte, obrigado ao uso de equipamento de controle fiscal, emitiu nota fiscal de venda consumidor em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento (ECF), como prevê o art. 42, XIII-A, "h", da Lei 7.014/96.

O art. 824-B, do RICMS/97, determina que os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações.

Já o art. 238, inciso II e § 1º, do mesmo regulamento, preconiza que o contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação à mesma operação e/ou prestação a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, quando houver solicitação do adquirente dos bens, e, nesta hipótese, 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.

Como o recorrente não agiu desta forma, lhe foi aplicada a multa mencionada, corretamente.

A JJF, com a prerrogativa que lhe concede o art. 158, do RPAF, reduziu o valor da multa para 50% daquele originalmente lançado.

Conceder nova redução, desta feita para R\$50,00, como pretende o relator do PAF, especialmente no caso de reincidência (conforme consta no seu relatório), seria anular o caráter educativo da penalidade.

Por esta razão, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a decisão recorrida.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **022073.0067/10-3** lavrado contra **SOCOMBUSTÍVEIS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 24.975,02**, previstas no art. 42, XXII e XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Ciro Roberto Seifert e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

OSWALDO IGNACIO AMADOR – RELATOR

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR DO VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR PGE/PROFIS