

PROCESSO - A. I. Nº 022073.6696/10-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO MARINA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (POSTO MARINA)
RECORRIDOS - POSTO MARINA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (POSTO MARINA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0127-04/12
ORIGEM - INFAZ VAREJO

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0158-12/13

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO EM LUGAR DE CUPONS FISCAIS. MULTA. Infração 1 caracterizada, com o valor reduzido em 50%, nos termos do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Provadas as aquisições de produtos sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu de forma irregular, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Infração 3 parcialmente elidida após revisão, com ajustes no preço médio, carga tributária do óleo diesel e cômputo de notas fiscais. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. O estabelecimento 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. Infração 4 parcialmente elidida após revisão, com ajustes no preço médio, carga tributária do óleo diesel e cômputo de notas fiscais. Não acolhida a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade. Deferido o pedido de diligência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto lavrado contra o Sujeito passivo em 05/03/2010, no valor total de R\$137.953,54, decorre de quatro infrações, das quais objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário são as de números 1, 3 e 4, que imputam ao Sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

***Infração 01** – Emissão de outro documento, em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF), nas situações em que estava obrigado. Consta que o autuado utilizou notas de venda a*

consumidores, nos anos de 2005 e 2006, ao invés de cupons fiscais. Multa de R\$ 6.277,27, prevista no art. 42, XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96. Demonstrativos às fls. 07 e 83.

Infração 03 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2005, gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e óleo diesel). ICMS de R\$ 102.837,81 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – Falta de recolhimento do tributo devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2005). ICMS de R\$ 28.788,46 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Após análise dos elementos trazidos aos autos, os membros 4ª JF, à unanimidade, decidiram pela parcial procedência da autuação, condenando o Sujeito passivo ao pagamento de ICMS no valor total de R\$82.880,05, acrescido das multas de 60% e 70%, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei 7.014/96, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$ 3.188,63, previstas no art. 42, XIII-A, “h” e XXII da Lei nº 7.014/96, tudo adicionado aos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/2005.

Assim decidiram os julgadores da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, seguindo o voto condutor:

VOTO

Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram devidamente observados, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

Portanto, nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados nas diversas intervenções processuais do contribuinte, nas conversões do feito em diligência e nas informações fiscais.

Foi dito pelo sujeito passivo que os demonstrativos fiscais do levantamento quantitativo de estoques não indicam a que operações e mercadorias se referem, o que não corresponde à realidade, conforme o que será dito na análise de mérito e o que se pode observar nos documentos de fls. 11 a 82, que contemplam inclusive as aludidas perdas e ganhos por evaporação e variação de volume (fls. 40 a 82). As aferições também foram observadas, a exemplo daquelas referentes aos conteúdos dos tanques de gasolina comum em 2005, na quantidade de 2.157 litros (fl. 27).

Não há exigência de mesmo imposto duas vezes (bis in idem) quando se aplica a margem de valor adicionado na infração 04. Restando comprovado que a sociedade empresária adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de produtos enquadrados no regime de substituição.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

As diligências foram efetuadas quando se mostraram necessárias. A esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de outro esclarecimento técnico.

A segunda infração não foi questionada pelo impugnante. Assim, com fundamento no art. 140 do RPAF/1999, a mesma não terá o mérito apreciado neste julgamento.

Infração 02 mantida.

A infração 01 trata de emissões de outros documentos em lugar daqueles decorrentes do uso de equipamento de controle fiscal (ECF), nas situações em que estava o estabelecimento obrigado pela legislação.

Tenho como inquestionável que o §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que “as multas poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo”, está a nos dizer, na verdade, que “as multas deverão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.

Reduzir ou cancelar a multa, quando preenchidos os requisitos legais, é, portanto, um ato vinculado, e não

discricionário.

Concluo que, quanto ao motivo, o ato é vinculado e o defendente preencheu os requisitos legais para obter o benefício almejado: não há nos autos provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação, valendo esclarecer, no particular, que, por todos os motivos, essa prova é necessária. Também não se vislumbra falta de recolhimento de ICMS decorrente desta específica conduta infracional praticada, justamente por se tratar de posto de gasolina, cujas mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária com encerramento da fase de tributação na entrada e, ainda, porque a acusação é de emissão de nota fiscal em lugar do cupom, e não de falta de emissão de documento fiscal.

Nas circunstâncias, o contribuinte faz jus ao benefício que pretende obter.

Superada essa questão, chega-se a uma nova conclusão: a norma invocada pelo contribuinte possui dois conteúdos discricionários, mas eles não estão no motivo do ato administrativo, mas sim em sua finalidade. O primeiro relativo à Decisão do órgão julgador de reduzir ou de cancelar a multa aplicada, e o outro, em caso de redução, sobre o respectivo montante. A lei não deu ao seu aplicador parâmetros rígidos e objetivos para que possa concluir pela redução ou pelo cancelamento, muito menos disse que percentual de redução deveria ser aplicado em cada hipótese abstratamente considerada.

Para chegar a essas conclusões, valho-me de balisadores por demais conhecidos de todos nós: a justiça e a equidade. Os autos revelam que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido quatro infrações distintas, duas delas concernentes a descumprimento de obrigações principais, que restaram diminuídas após as revisões fiscais para algo mais do que 50% dos valores originais.

Nesses termos, na esteira dos precedentes deste Conselho de Fazenda, entendo que a penalidade proposta deve ser reduzida para o valor de R\$ 3.138,63, que representa 50% do que foi calculado pela fiscalização.

Infração 01 caracterizada, com o valor modificado para R\$ 3.138,63, nos termos do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

As duas últimas acusações (03 e 04) versam, respectivamente, sobre falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário; e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado.

Trata-se de levantamento quantitativo de estoques de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, cujos valores apurados, concernentes a cada um dos produtos, compõem as linhas dos ilícitos descritos e detalhados às fls. 02/03, todas com data de vencimento de 09/01/2006, o que é importante registrar para os efeitos da aplicação dos acréscimos legais sobre os totais remanescentes, consoante será apreciado nas linhas abaixo. Os resultados inicialmente apurados, com números correspondentes àqueles constantes do corpo da peça inicial, estão às fls. 12, 19 e 20.

De acordo com o que foi acima exposto, a 4ª Junta converteu o PAF em diversas diligências, no sentido de adequar a carga tributária relativa às operações com óleo diesel, de maneira que a mesma restasse modificada para 15%, nos termos do art. 87, XIX, RICMS/1997. Igualmente, os preços médios foram ajustados, tomando-se como base aqueles praticados na (s) refinaria (s).

A Portaria ANP 116/2000, anterior aos fatos em análise e regulamentadora da atividade de revenda no varejo de combustíveis, veda a alienação, empréstimo ou permuta, sob qualquer pretexto ou justificativa, de combustível automotivo entre postos, ainda que pertencentes à mesma empresa, do que as notas fiscais apresentadas não devem surtir os efeitos desejados pelo autuado. Por outro lado, conforme informou o autuante, as alegadas transferências entre estabelecimentos de titularidade idêntica não foram escrituradas no Livro Registro de Entradas. Os supostos remetentes foram intimados a apresentar os Livros de Registros de Saídas, mas não cumpriram estas solicitações (fls. 268/269).

Às fls. 290/291 o autuante apresentou um documento com cálculos, de natureza bastante peculiar, onde verifico, ao contrário do que sustentou até o final o sujeito passivo, que foram levadas em consideração as notas designadas à fl. 135, na impugnação: 819.273 (01/04/2005, 15.000 litros de gasolina comum), 833.783 (24/05/2005, 5.000 litros de gasolina comum), 015.959 (22/11/2005, 5.000 litros de gasolina aditivada) e 834.878 (27/05/2005, 5.000 litros de óleo diesel).

Posteriormente, por conta das duas últimas diligências, que procuraram ajustar os preços médios e a carga tributária incidente sobre as aquisições de óleo diesel, foi efetuada outra revisão fiscal (fl. 363), e o ICMS por responsabilidade solidária de gasolina comum em 2005 restou modificado para R\$ 37.988,67 (valor inicial de R\$ 69.559,57, fls. 02 e 12), enquanto o próprio para R\$ 10.621,63 (valor inicial de R\$ 19.448,85, fls. 03 e 19); ao passo que o de óleo diesel, respectivamente, para R\$ 3.840,98 (valor inicial de R\$ 10.371,11, fls. 02 e 12) e R\$ 1.069,33 (valor inicial de R\$ 2.887,31, fls. 02 e 19, “fine”).

Portanto, a infração 03 deve ser modificada de R\$ 102.837,81 para R\$ 64.736,78, e a 04 de R\$ 28.788,46 para R\$ 18.143,27, ambas com a data de vencimento de 09/01/2006.

Uma vez provadas as aquisições de combustíveis sem documentação fiscal, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária).

Na hipótese de o posto comprar combustíveis sem documentos fiscais, mostra-se devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), já que que são produtos enquadrados no regime de substituição.

Infrações 03 e 04 parcialmente elididas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 86.068,68.

Ante a sucumbência da Fazenda Pública Estadual, a 4ª JJF recorre de ofício da Decisão por ela prolatada.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 415 a 439, o contribuinte retorna aos autos e, de início, suscita a decadência de parte do lançamento, aduzindo que tendo em vista que as datas de ocorrência dos fatos geradores foram 31/01/2005 e 28/02/2005 (infração 1) e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 05/03/2010, não mais poderiam as referidas ocorrências serem passíveis de exigência fiscal.

Discorre longamente derredor da matéria, citando o art. 150, §4º do CTN para dizer do lançamento por homologação e do início de fluência do prazo decadencial. Nessa senda, diz que a norma contida no RICMS/Ba (artigos 88, 89 e 90) contraria o disposto no CTN.

Com fundamento nos artigos 5º, XXXVI e 146, III, da CF/88, conclui que a regra contida no artigo 150, §4º do CTN deve prevalecer sobre aquela prevista no artigo 90 do RICMS/97, vez que, lei diversa apenas poderia estabelecer prazo de decadência inferior ao previsto no CTN, além de que, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre prazo decadencial. Citando a doutrina, entende que o CTN facultou ao legislador ordinário fixar prazo para a homologação diverso de cinco anos, contudo, nunca superior a este.

Invoca a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal para afirmar que quanto á questão em apreço não haverá que se discutir a inconstitucionalidade da Norma, mas a aplicação pela autoridade administrativa de uma norma legal em lugar de outra flagrantemente ilegal, em atenção à atividade vinculada que exerce. Cita a jurisprudência, a doutrina e a legislação, para dizer da natureza jurídica da Súmula Vinculante e dos princípios de direito a está submetida a Administração Pública.

Por fim, pugna pela declaração de nulidade do Auto de Infração, em relação aos fatos geradores anteriores à 05 de março de 2005.

No mérito, trata inicialmente da infração 1 e conjuntamente das infrações 3 e 4.

Quanto à infração 1, por primeiro, diz que é absurda a multa que lhe fora aplicada (2% sobre o valor das operações praticadas), e que a SEFAZ “*se arvora em fiscalizar com a legislação por absoluta impossibilidade operacional de auditar todas as empresas de forma eficiente*”, além do fato de que “*a aplicação da penalidade pretendia atingir aos contribuintes cuja comercialização compreendia mercadorias com tributação normal, obrigando-as a utilizarem o ECF sempre que promovessem saídas de mercadorias*”.

Assevera que somente comercializa álcool, gasolina e diesel, todos submetidos ao regime da substituição tributária, com a fase de tributação encerrada. Especificamente quanto à infração cometida, aduz que houve equívoco cometido por seus empregados, na medida em que foram emitidas notas fiscais série D1, por solicitação dos clientes consumidores da empresa, ao invés de terem sido emitidos cupons fiscais. Entende que os fatos apurados não impuseram qualquer prejuízo ao Erário Público baiano, lembrando que as notas fiscais D1 que emitiu não dão direito ao adquirente de apropriar-se de crédito fiscal, além de que, repete, todas as mercadorias elencadas nas citadas notas fiscais já se encontravam com a fase de tributação encerrada.

Dizendo da intenção do legislador, entende que a Norma objetiva assegurar o cumprimento das mesmas, evitando-se a ocorrência de sonegação e a fraude, o que não se configura no caso em tela.

Aduzindo a incoerência da penalidade, lembra que para a infração de o revendedor de combustíveis deixar de emitir documento fiscal, lhe será aplicada multa de R\$50,00, enquanto que para o caso em apreço, será aplicada a penalidade que corresponde a 2% das operações sob fiscalização, o que torna descabida a sanção imposta.

Afirmando que a emissão de nota fiscal D1 não configurou ação fraudulenta, dolosa ou simulada, posto que resultou de engano que não impediu que o tributo fosse recolhido, pede que seja cancelada ou reduzida a multa aplicada, a rigor do quanto disposto no art. 42, § 7º. Cita e transcreve acórdãos deste CONSEF.

Quanto às infrações 3 e 4, referentemente à MVA aplicada pela Autuante na apuração da base de cálculo das omissões de entrada de óleo diesel, diz que não existe previsão de percentual a ser aplicado pelos Distribuidores de Combustíveis nas referidas operações, conforme se observa da tabela I do Convênio ICMS 110/07, como também do Anexo I do Convênio ICMS 03/99. Assevera que para o caso em apreço, o autuante aplicou a MVA de Produtor e não de Distribuidor.

Aduz que a quantificação do imposto que se exige *“é uma mera ficção”*, se considerado que os preços médios para óleo diesel utilizado para mensurar a base de cálculo foram aqueles praticados pelas Distribuidoras, nos termos da Portaria 445/98 (últimas aquisições), e que inexistia previsão legal para aplicação da MVA sobre os preços praticados pelas Distribuidoras de Combustíveis. Nesse diapasão, requer que o feito seja convertido em diligência, *“recomendando a anulação deste Auto de Infração, por conter vícios insanáveis que resultarão em exigências fiscais não albergadas pela legislação vigente”*.

Aduz que como o fato que narra, apesar de comprovado, não foi considerado pelo autuante, nem pelos julgadores de 1ª Instância, requer o reexame da matéria.

Dizendo dos vícios encontrados no Auto de Infração, afirma que o Auditor Fiscal equivocou-se na escolha dos critérios jurídicos adotados na determinação da base de cálculo do imposto exigido, do qual redundam erros grosseiros de levantamento e de direito, pois ilegais e inconstitucionais. Cita como referência o julgado deste CONSEF, expresso no Acórdão nº 0346-12/05.

Avançando, aponta outras falhas no lançamento que implicaram na elevação artificial da base de cálculo do imposto – *“bis in idem do ICMS e base de cálculo formada com preço unitário composto com a adição de duas margens de lucro de mesma natureza, pertencentes à Distribuidora das mercadorias – uma pela própria composição do preço médio praticado na aquisição do autuado, tomado como parâmetro inicial pelo Auditor Autuante, e outra pela composição lógica - e real - dos elementos da MVA que foi adicionada àquele preço médio”*.

Entende que os vícios que aponta são insanáveis, o que impõe a anulação total do Auto de Infração, não sendo admissível, portanto, ajustes substanciais intraprocessuais, pois, haveria que se refazer integralmente o Lançamento Tributário.

Pede que seu Recurso seja conhecido e provido em razão da inocorrência da omissão de entrada; da ilegalidade/inconstitucionalidade do critério jurídico de determinação da base de cálculo (escolha do critério comum e geral, em detrimento do critério específico para combustíveis); da exigência de imposto em duplicidade, uma vez que o tributo já tinha composto o preço tomado como base de cálculo – preço bruto médio do fornecedor do autuado; e da supervalorização do preço unitário que serviu de base de cálculo em decorrência da dupla adição da margem de lucro do fornecedor do autuado.

Amiudando o dito erro no critério de apuração da base de cálculo, diz que a acusação de omissão de entrada de combustíveis, apurada por presunção, deriva da comparação entre totais anuais de

movimentação de mercadorias e matérias primas, pela metodologia de movimento anual de circulação de mercadorias, sem a individualização das operações que teriam acarretado a omissão de que é acusado. Nessa esteira, aduz que pela metodologia aplicada, com fundamento na Portaria nº 445/98, o agente do fisco não identifica, unitariamente, qualquer operação de circulação específica de mercadorias que possa caracterizar uma omissão, tudo porque os números manuseados são de totais anuais de movimentação de mercadorias, sendo impossível a definição da específica operação a que se reporta a omissão.

Considerando que a fiscalização toma o saldo dos Estoques no início do exercício, adiciona as aquisições e subtrai as saídas do ano, e compara o resultado obtido com os Estoques no final do exercício constantes dos Livros Fiscais, entende o recorrente que qualquer diferença constatada entre estes saldos anuais, considerada pelo fisco como omissões, jamais poderão ser reputadas como precisas e indiscutíveis, pois, não restará identificada a exata operação de circulação que motivou a omissão. Nesse contexto, a insurgência do recorrente é quanto a quantificação da base de cálculo destas omissões e o erro quando da apuração da omissão.

Dizendo da ilegalidade/inconstitucionalidade dos critérios genéricos de apuração da base de cálculo quando há critério específico, de plano, diz que comercializa combustíveis, e que tais produtos estão submetidos à tributação do ICMS por substituição tributária. Nesse contexto, acrescida a MVA ao preço praticado pela Refinaria, não mais haverá cobrança de imposto sobre os referidos produtos durante a cadeia de circulação. Assim sendo, *in casu*, para a definição da base de cálculo do ICMS deve ser utilizado o critério especial legalmente previsto no art. 512-B do RICMS/BA combinado com o Convênio ICMS 03/99, sendo inaplicável qualquer outro, inclusive o do art. 10 da Portaria nº 445/98, aplicado para atividades de circulação em geral.

Afirma que aplicada à regra do art. 10 da Portaria nº 445/98, a determinação da base de cálculo nos casos de omissão de entrada em auditoria de estoques, será feita a partir do valor médio das aquisições da mesma espécie de mercadoria, no último mês, pelo contribuinte autuado, contudo, também afirma que tal regra se aplica às operações genéricas de circulação de mercadorias, isto é, aquelas que não tenham um regime jurídico específico de tributação, o que não é o caso das operações com combustíveis, e afirma: *“No caso da gasolina, v.g., a base de cálculo é o resultado da aplicação sobre o preço real cobrado pela Refinaria de Petróleo, Petrobrás, à época das operações de circulação, de uma MVA específica (art. 512B, do RICMS, c.c. Convênio 03/99), que representa a margem de valores agregados (por estimativa) àquele preço, abrangendo todas as operações da cadeia de circulação do produto, até que este chegue ao consumo final”*.

Concluindo, entende que o Auto de Infração consubstanciou-se num *“mix indevido de critérios”*, pois para a determinação da base de cálculo do imposto foi utilizado o art. 10 da Portaria 445/98 com o art. 512-B do RICMS/BA, c/c Convênio ICMS 03/99, quando o correto seria partir-se de um valor de mercadoria específico para o combustível, que não pode ser o valor médio dos fornecedores do autuado correspondente às últimas aquisições. Aliado a este fato, aduz o recorrente que outro motivo de nulidade do lançamento fica evidente quando se utiliza o preço médio de aquisição da distribuidora para a formação da base de cálculo do imposto, (disciplinados no art. 10 da Portaria nº 445/98), pois, tal preço já está inflado com o ICMS, que foi retido antecipadamente pela Refinaria de Petróleo. Cita ementa do Acórdão nº 0346-12/05 e trecho do voto para arrematar afirmando que *“... a exclusão do ICMS antecipado, embutido no preço médio de aquisição é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo do ICMS incidente na circulação do Distribuidor para o Posto, sob pena de exigir-se tributo ilegal e inconstitucional, pois o valor do ICMS (contido na base de cálculo eleita pelo Ilustre Auditor – preço médio de aquisição) não é, nem pode ser considerado fato gerador do próprio ICMS objeto do presente Lançamento”*.

Referindo-se ao Princípio da Isonomia, diz que mesmo que fosse retirado o ICMS dos preços de aquisição do autuado, aplicando-se, no restante, o regime do art. 10 da multicitada Portaria, estar-se-ia adotando *“dois pesos-duas medidas”*, na medida em que para combustíveis, não há que se

falar em média de preços nas aquisições pelo autuado, mas sim, em preços praticados em fase antecedente, na Refinaria, além da ausência de autorização legal para tanto.

Discorrendo sobre a Margem de Valor Adicionado, lembra que os preços da Distribuidora estão inflados de seus lucros, e que a aplicação da MVA sobre eles, como no dos autos, super eleva a base de cálculo a valores irreais. Nesse sentido reitera a sua argumentação de que o procedimento utilizado pelo autuante implicou em calcular ICMS sobre uma base alheia à operação em si, eis que os preços de aquisição dos produtos pelos Postos Revendedores já carregam o ICMS, o que se mostra ilegal e inconstitucional. Cita a doutrina para dizer da definição de base de cálculo, e que sua descaracterização, também descaracterizará o tributo.

Assegura que no caso em tela, além da adoção de critério jurídico distinto do previsto na Lei, também houve flagrante desproporção entre o valor a que chegou o autuante e a realidade fático-econômica.

Concluindo, diz que é inaplicável, no caso de constatação de omissão de entradas, o art. 10 da Portaria 445/98, bem como inadmissível os demais enganos apontados.

Discorrendo sobre a sistemática de tributação adotada pelo Estado da Bahia para a cobrança do ICMS devido nas operações com combustíveis derivados de petróleo, e com o álcool, elenca a legislação que rege a matéria - art. 8º, IV e §1º da Lei nº 7.014/96, itens 28 e 29 do seu Anexo I, e art. 512-A do RICMS/BA – afirmando que cabe à Refinaria ou à Distribuidora, a retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, aí incluídas as operações do recorrente. Nessa toada, assevera que a base de cálculo do ICMS correspondente deve equivaler, por estimativa, ao valor aproximado da última operação de circulação da cadeia - preço praticado ao consumidor.

Referindo-se à determinação dos preços que deverão compor a base de exigência do imposto, diz que não se pode artificializar para mais a base de cálculo, pois se estará criando imposto não previsto em lei, ou seja, é necessário estimar o preço de mercado na última fase da cadeia sucessiva de comercialização (consumidor final), o que no caso da gasolina, o Estado parte do preço praticado pela Refinaria de Petróleo, sobre o qual deverá ser aplicada a MVA. Assegura que qualquer outro critério redundará sempre em tributação também diferenciada para o mesmo produto.

Lembrando que a definição da base de cálculo não pode surgir do entendimento pessoal do Auditor Fiscal, nem pode ser ditada por mera norma Administrativa, diz que deve ser reflexo da Lei, ou seja, afirma que não se admite que os critérios adotados pelo Auditor Autuante, *in casu*, alterarem para mais os preços que foram efetivamente praticados pela contribuinte. Monta esquema demonstrativo para concluir que o imposto devido em todas as operações da circulação econômica dos combustíveis é definitivamente retido e recolhido pela Refinaria de Petróleo.

Suscitando outros erros, afirma que ao se adotar o valor médio das últimas aquisições, estar-se-á “... gerando um *bis in idem* do imposto, bem como abarcando variações para mais na base de cálculo em decorrência do plus oriundo do preço praticado pelo Distribuidor tem embutido sua margem de lucro e custos e ainda a adição pelo auditor da MVA concebida para ser aplicada ao preço da Refinaria”. Nesse contexto, assevera que a “aplicação da Portaria c/c o art. 512B do RICMS seria anuir com o absurdo de violar o quanto dispõe a Legislação de tributação dos combustíveis e incorrer numa clara distorção econômica do Fato Gerador”.

Reafirma a inadequação dos critérios utilizados pelo autuante (erro de direito no critério de apuração da base de cálculo), o que inquina de nulidade o lançamento manejado no Auto de Infração, e facilmente visível o vício de nulidade lançamento. Cita o Acórdão nº 0346-12/05, através do qual foi julgado nulo o Auto Infração nº 108.880.0008/03-0.

Aduz a aplicação da MVA em fase de circulação diversa para a qual foi elaborada. Diz que quanto à infração 4, houve, sobre o valor do preço médio da aquisição pelo Posto Revendedor, ilegal acréscimo de percentual equivocado de MVA, o que implicou em elevação significativa,

artificial e inverídica do valor da operação praticada, e, consequentemente, da base de cálculo normatizada pelo art. 512-B do RICMS/BA c/c Convênio ICMS 03/99.

Fazendo digressões a respeito do quanto estabelece a legislação, afirma que o Auditor deveria ter levado em consideração a fase da cadeia produtiva em que o contribuinte se encontrava para aplicar o percentual especificamente previsto na respectiva base inicial – valor real da operação substituta, de modo que caso o referido percentual fosse aplicado sobre o preço final do consumidor final, ou o sobre o preço do intermediário, ter-se-ia um excesso de exação. Destaca, mais uma vez, que *“é inaceitável que sobre os preços de aquisição pelos Postos Revendedores haja aplicação da MVA prevista no convênio 03/99, uma vez que a base de cálculo há que ser, por conceito geral do ICMS, o valor da operação mercantil realizada”*.

Concluindo o raciocínio, entende que não se pode concordar com a pretensão fiscal, sob pena de ver aumentada a carga tributária incidente na operação, com base na eleição de base de cálculo fundada nos preços médios de aquisição do recorrente para acrescer-lhes uma MVA aleatória e inespecífica – devendo ser utilizada a base de cálculo definida na lei de regência.

Referindo-se à multa, diz que tem caráter confiscatório e afronta as garantias constitucionais. Dia que é explícito o exagero da multa aplicada, pois o seu percentual é por demais elevado e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país, e que por isso mesmo assumem caráter confiscatório, sobretudo quando os parâmetros de variação monetária anual da economia não ultrapassa a casa de um único dígito. Cita Decisão na ADI 551/RJ, cujo texto destaca: *“... A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”*. Também cita a doutrina e invoca os artigos 145, § 1º, e 150, IV da CF/88 para dizer da vedação ao confisco.

Por derradeiro, requer o acolhimento do seu Recurso para que, em sendo julgado procedente, seja anulado o Lançamento guerreado em razão dos vícios apontados (infrações 03 e 04), e que seja a infração 1 cancelada, tendo em vista que o descumprimento da obrigação acessória ocorreu em virtude de equívocos, que não geraram dano ao Erário.

Para as infrações 3 e 4, na hipótese de não serem declaradas nulas, requer que o feito seja convertido em diligência para a correta apuração do imposto eventualmente devido.

Em relação à multa aplicada, roga por seu cancelamento em face do seu caráter confiscatório;

Chamada aos autos para exarar Parecer, a PGE/PROFIS, pela n. Procuradora, Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, às fls. 456/461, assevera, de plano, que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Diz que da compulsão dos autos verifica-se à saciedade que tanto as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos legais. Observa que todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência a este CONSEF, a rigor do que determina o art. 167, I, do RPAF/99. Quanto às multas aplicadas, assegura que estão previstas na legislação, e que é inquestionável a legalidade e a legitimidade das mesmas, dada a perfeita adequação aos fatos típicos. Lembra que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, em razão de possuírem naturezas jurídicas distintas.

Quanto as arguições de nulidades do lançamento tributário assevera que não merecem prosperar. Garante que inexistem falhas ou vícios capazes de ensejar prejuízos ao contribuinte, pois, o lançamento em questão descreve com perfeição os fatos geradores, bem como indica os critérios adotados na fixação da base de cálculo e a legislação tributária aplicável à hipótese do Auto de Infração, tendo sido observadas as perdas e ganhos por evaporação e variação de volume e as aferições, provas materiais de fls. 11/82.

Assevera que os atos administrativos vinculados estão em plena harmonia com os princípios da legalidade, moralidade, eficiência e impessoalidade.

Quanto à alegação de decadência de parte do crédito tributário exigido, entende que deve ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente - art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º do art. 150 do CTN – indicando que o prazo decadencial para os fatos geradores de 2005 teve início em 01/01/2006.

Quanto às razões de mérito trazidas no Recurso Voluntário, diz que o Sujeito passivo reitera a necessidade de cancelamento da multa relativa a infração 1, por conta da ausência de prejuízos para o Estado da Bahia. Quanto a esta, menciona o art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, dizendo do caráter discricionário da norma que entrega ao julgador a valoração quanto as vertentes de redução ou cancelamento da sanção.

Quanto às infrações 3 e 4, diz que foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, tendo sido realizadas diversas diligências fiscais com o objetivo de adequar os preços médios e a carga tributária relativa às operações com óleo diesel, em consonância com os termos do art. 87, XIX, RICMS/1997. Destaca que cumpre à Recorrente exigir do fornecedor o comprovante do pagamento do ICMS substituído, sob pena de ser considerado o responsável solidário, hipótese em que caberá ao adquirente assumir a responsabilidade em relação às mercadorias adquiridas de terceiros sem a regular documentação fiscal.

Destaca que o art. 6º, XVI, da Lei nº 7.014/96, atribui a responsabilidade por solidariedade ao posto revendedor varejista de combustíveis, em relação ao combustível adquirido junto a remetente sujeito a regime especial de fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS, no momento da saída da mercadoria, quando a nota fiscal não estiver acompanhada do respectivo documento de arrecadação. Repisa que a Norma acima referida determina a condição do Sujeito passivo de responsável por solidariedade pelo pagamento do ICMS normal e do ICMS devido por substituição tributária, decorrente da aquisição de combustível do distribuidor sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, sem que procedesse ao recolhimento dos valores devidos aos cofres públicos.

Opina pelo Improvimento do Recurso voluntário.

VOTO VENCIDO (Quanto à Decadência)

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 4ª JfJ deste CONSEF tem por objeto reapreciar o Acórdão de nº 0127-04/12 que impõe sucumbência da Fazenda Pública Estadual em relação às infrações contidas no Auto de Infração, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão de primeiro grau, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Auto de Infração é composto de quatro infrações, contudo, serão apreciadas as infrações 1, 3 e 4, pois a infração 2 não motiva nenhum dos Recursos interpostos.

Antes mesmo de adentrar à preliminar suscitada e ao próprio mérito, devo dizer que quanto ao pedido de diligência formulado pelo Sujeito passivo, entendo que não há que ser acolhido. Em verdade, todos os elementos necessários ao meu convencimento estão nos autos, o que me faz denegar o pleito do recorrente.

Quanto à preliminar de decadência suscitada pelo recorrente, entendo que lhe assiste razão. A matéria que não é pacífica neste Colegiado, motivou o envio de diversos Autos de Infração em diligência à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência, como nos

casos das operações anteriores a 05/03/2005, à luz da Decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 8.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário, sobretudo pelos arumentes ali lançados.

Diz a Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF:

“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de credito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Há que se observar que a multa, ainda que por descumprimento de obrigação acessória, é, inexoravelmente, um lançamento fiscal, e como tal tem que ser tratada, inclusive para efeitos de decadência. Nessa esteira, há que ser considerado como fato gerador da exigência fiscal a infração à Lei, no exato instante em que a mesma Lei impõe determinada ação por parte do Sujeito passivo. Avançando, na medida em que o próprio CTN não especifica qual o ponto inicial da contagem do prazo decadencial, por certo, atendendo ao comando do próprio CTN, há que se aplicar a regra e a interpretação mais benéfica de regra em benefício do Contribuinte.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as multas aplicadas (lançamento fiscal) referentes às ocorrências anteriores a 05/03/2005, integrantes da infração 1, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência que abarca as operações anteriores a 05/03/2005.

Vencido no que tange à decadência de parte do lançamento, avanço na análise da nulidade suscitada pelo recorrente.

O recorrente argui a nulidade do Auto de Infração aduzindo vícios que inquinariam de nulidade insanável o lançamento de ofício, destacando a suposta existência de erro de direito, atentado ao princípio da isonomia e desconformidade na formação da base de cálculo do imposto. Pois bem, no que atine à construção da autuação, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação.

Flagrante também o fato de que o autuante, desde o primeiro momento cuidou de trazer aos autos a forma através da qual construiu a acusação fiscal, o que permitiu ao Recorrente trazer aos autos as suas razões de maneira que acolhidas, provocaram a revisão do lançamento.

Convém registrar que a peça recursal repete, em todos os seus termos, a peça de defesa que já foi devidamente analisada em todos os seus argumentos pelos julgadores da instância *a quo*.

Não acolho as preliminares de nulidade suscitadas.

Afastadas as preliminares, avanço na discussão dos Recursos Voluntário e de Ofício.

As infrações 1, 3 e 4 que motivam os Recursos de Ofício e Voluntário acusam o Sujeito passivo de Emissão de outro documento, em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF), nas situações em que estava obrigado; Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias; e Falta de recolhimento do tributo devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, também apurada através de levantamento quantitativo de estoques.

Tendo dois Recursos a apreciar, resolvo cuidar primeiramente do de Ofício que desonerou o sujeito passivo nas três infrações acima referida. Quanto à primeira delas, vejo que os julgadores de piso entenderam que o recorrente fez jus à redução do valor inicialmente exigido, entendendo os d. Julgadores que foram preenchidos os requisitos necessários para tanto. Não há porque discordar da Decisão *a quo*. Tenho decidido reiteradas vezes em situações análogas, que diante da falta de comprovação do dolo, fraude ou simulação por parte do Contribuinte, aliado ao fato de que não foi imposto ao Erário qualquer dano ou prejuízo, há que se reduzir a multa pelo descumprimento da obrigação acessória em razão da emissão de um documento fiscal em lugar do ECF. Contudo, fiel ao que tenho decidido, e também com base em diversas outras decisões em casos idênticos, discordo do valor da desoneração que reduziu a exigência apenas á metade do inicialmente lançado. Entendo que o valor da exigência deve remanescer em R\$627,73, correspondente a 10% do valor original, tudo porque, mesmo verificada, a gravidade da infração não requer penalidade tão severa quanto à proposta inicialmente.

Quanto às infrações 3 e 4, vejo que a sucumbência imposta ao Estado derivou de ajustes no lançamento original, levados a efeito por diversas diligências que, na busca da verdade material e com base nas razões de defesa, impuseram a correção dos valores exigidos, reduzindo a infração 3 de R\$102.837,81 para R\$64.736,78, e a infração 4 de R\$28.788,46 para R\$18.143,27. Há que se destacar que as reduções referidas acima derivaram de correção nos valores das quantidades dos produtos (consideração de diversas notas fiscais), na correção da alíquota incidente sobre as operações com óleo diesel e na correção do preço médio e na carga tributária incidente sobre as

aquisições de óleo diesel, correção dos valores do imposto de responsabilidade solidária e próprio da gasolina, tudo realizado pelo autuante.

Por tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Passando à análise do Recurso Voluntário, quanto à infração 1, me valho dos fundamentos acima esposados no julgamento do Recurso de Ofício, para reduzir a exigência original de R\$6.277,27 para R\$627,73, correspondente a 10% do valor originário.

Quanto às infrações 3 e 4, como dito alhures, trata-se de exigência fiscal que derivou de levantamento quantitativo de estoques que apurou falta de recolhimento de ICMS tanto na condição de responsável solidário, quanto na condição de responsável pela antecipação do tributo.

Da compulsão dos autos, vejo, por primeiro, que as razões do Sujeito passivo tiveram o condão de promover diversas diligências, todas no sentido de que fosse buscada a verdade material, tanto na devida consideração dos elementos fáticos, quanto na devida aplicação da Norma, sobretudo no que concerne à correta aplicação da alíquota do tributo incidente sobre as operações com óleo diesel e da base de cálculo que se funda em preço médio, dada a natureza das infrações que derivam de aquisições de produtos de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal. Das ditas diligências, resultou considerável desoneração do Sujeito passivo.

As razões recursais, em síntese, suscitam erro de direito, equívoco na determinação do preço que serviu à determinar a base de cálculo do imposto, e a própria aplicação da MVA. Impende registrar que as razões trazidas em sede recursal são as mesmas, e em nada inovam a tese de defesa. Registre-se também que tais argumentos, como dito acima, ensejaram a conversão do feito em diversas diligências que, ao cabo, reduziram o valor original de cada imputação. Nessa toada, considerando o teor das acusações fiscais, haveria o recorrente que trazer aos autos documentos, elementos de prova, que pudessem elidir as acusações fiscais, o que não ocorreu, sobretudo porque derivam de levantamento quantitativo de estoques que apontam na direção de aquisições de mercadorias sem a devida documentação fiscal. De todo o restante vê-se que as correções devidas e necessárias foram levadas a termo.

Dito isto, considerando que as razões recursais foram consideradas e as correções foram feitas, considerando também que as operações que deram azo à autuação derivam de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria e que foram verificadas aquisições desacompanhadas de documentação fiscal, não há que se falar em *bis in idem*, muito menos em aplicação imprópria de MVA, pois, toda a ação fiscal encontra respaldo na legislação.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir a multa aplicada na infração pelo descumprimento de obrigação acessória, para R\$627,73, mantendo intacta a Decisão de primeiro grau quanto às infrações 3 e 4.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Decadência)

Permito-me divergir do voto do ilustre Relator no que concerne à decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual lançar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória indicada neste Auto de Infração, por ter sido constatada a emissão de notas fiscais para acobertar operações de saídas de mercadorias por contribuinte obrigado a emitir o cupom fiscal.

Nessa hipótese, o artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96 prevê que deve ser aplicada a multa de 2% sobre o valor de cada operação, conforme transcrito abaixo:

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 de sistema eletrônico de processamento de dados:

h) 2% (dois 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;

Observo que o presente Auto de Infração foi lavrado em 05/03/10 e o recorrente alegou que decaiu o direito de a Fazenda Pública Estadual cobrar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2005.

Restou claro, na sessão de julgamento, embora não esteja explicitado no voto, que a tese do digno Relator é que deve ser aplicado o prazo decadencial de cinco anos contados do fato gerador, conforme estatuído no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, porque “*a multa, ainda que por descumprimento de obrigação acessória, é, inexoravelmente, um lançamento fiscal, e como tal tem que ser tratado, inclusive para efeitos de decadência*” e, portanto, “*há que ser considerado como fato gerador da exigência fiscal a infração à Lei, no exato instante em que a mesma Lei impõe determinada ação por parte do Sujeito passivo*”.

Vejamos o que preveem os citados dispositivos legais:

Art. 150. 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, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pelo que está disposto na lei, o prazo decadencial, nos tributos em que o próprio sujeito passivo declara e lança o valor devido, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Findo o prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário or parte do ente tributante.

A homologação, segundo o que estabelece o CTN, é o ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade de autolançamento exercida pelo obrigado, expressamente concorda com tal atividade.

Pela interpretação dos dispositivos transcritos, parece-me óbvio que o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do CTN somente pode ser aplicado à obrigação tributária principal e jamais à obrigação tributária acessória. Essa conclusão decorre do raciocínio lógico de que a multa de natureza formal somente pode ser lançada de ofício pelo sujeito ativo e nunca pelo próprio contribuinte.

Ora, não havendo autolançamento pelo sujeito passivo, não há que se falar em homologação e, por conseguinte, deve ser aplicado o prazo geral de decadência previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, concernente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2005, a decadência somente estaria configurada a partir do dia 01/01/2011 diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN) e no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“Art. 107-B ”

§ 5º. Considera-se 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.” (grifos não originais)

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às

contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

Também merece registro o voto proferido pelo Conselheiro Fábio de Andrade Moura, no Acórdão CJF nº 0268-11/08, especificamente a decadência em caso de descumprimento de obrigação acessória – situação presente neste PAF:

Consoante relatado, o contribuinte suscitou a decadência do direito do Fisco de exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, ao argumento de que a regra aplicável ao caso em comento é aquela constante do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o termo a quo do prazo decadencial como o dia da ocorrência do fato gerador. Nessa linha, aduz que o fato gerador da multa ocorreu em janeiro de 2002, sendo que na data da autuação, 25/09/2007, já havia sido ultrapassado o quinquênio legal.

A PGE/PROFIS, de seu turno, sustenta que deve ser aplicada à espécie a regra contida no art. 173, I, do CTN, porquanto, no seu entendimento, não se está diante da cobrança de tributo, não havendo falar-se em pagamento antecipado, nem em homologação tácita quanto ao crédito exigido. Aduz, ademais, que, mesmo se fosse aplicável à espécie o art. 150, §4º, do Diploma de regência, o direito do Fisco não teria sido tragado pela decadência, pois esse dispositivo admite que lei fixe o prazo de homologação do tributo, rendendo ensejo, destarte, à incidência do art. 28, §1º, do COTEB.

Com a devida licença, tenho que nenhum dos dois posicionamentos está inteiramente correto.

De fato, a presente autuação trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito do Fisco de impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame sancionatório, ou seja, da prévia prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai do §2º, do art. 113, do CTN: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Logo, não se pode confundir, jamais, o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, do CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, o que, como visto, não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Diante destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem maior esforço, que nenhuma das duas regras invocadas nestes autos pode ser aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que ambas visam a estipular prazos decadenciais para lançamento de tributo, fazendo expressa menção à ocorrência de fato gerador, à homologação do pagamento realizado pelo contribuinte quanto ao tributo devido e à constituição e extinção do crédito tributário, institutos diretamente ligados à obrigação tributária principal, consoante se observa da transcrição a seguir:

“Art. 150. 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, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Quando se trata de obrigação acessória ou dever instrumental, não se pode falar propriamente em fato gerador ou lançamento, muito menos em constituição e extinção de crédito tributário. Tanto é assim que muitos Estados, afetos a um maior rigorismo técnico, denominam as autuações de “Autos de Infração e Imposição de Multa”, para deixar bem clara a distinção existente entre a apuração de infrações tributárias, da qual decorrerá a cobrança do tributo devido e não pago, e a imposição de multa por falta no cumprimento do dever instrumental.

Deve-se registrar que a norma constante do §3º, do art. 113, do CTN, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, quis apenas submeter o crédito pecuniário oriundo da aplicação da multa ao mesmo regime de cobrança das execuções fiscais, por ser mais benéfico à Fazenda Pública, como, aliás, já sedimentaram a doutrina e a jurisprudência pátrias. Tal norma não igualou os conceitos de multa e de tributo, até mesmo porque são totalmente divergentes, tratando-se, repita-se, de institutos submetidos a regimes jurídicos distintos. Exemplo disso é a possibilidade de redução da penalidade por critérios de justiça ou mesmo a anistia de débitos fiscais decorrentes de multa, o que não se pode admitir com relação aos tributos.

Enfim, fica claro que a multa não se submete aos prazos decadenciais fixados para os tributos. Mas tal conclusão não é suficiente. É necessário saber se há um prazo para o Fisco impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória e que prazo será este. A resposta para tais questionamentos deve partir de uma premissa bastante simples: só há descumprimento a uma norma jurídica enquanto se pode exigir do seu destinatário que a cumpra; ou seja, se o Estado não puder mais exigir do contribuinte a prática de determinada conduta não poderá, por conseguinte, impor a multa em virtude do descumprimento.

No caso em análise, o autuante aplicou à recorrente multa de R\$ 348,88 pela falta de entrega regular do registro 74 do seu arquivo magnético relativo ao primeiro mês do exercício de 2002. O art. 686, do RICMS, impõe a guarda de tais informações “pelo prazo decadencial” do tributo, que no caso é o ICMS.

Assim, diante da divisão feita pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, acerca da aplicação do prazo do art. 150, §4º, quando há tributo recolhido, ainda que em parte, e do art. 173, I, quando nenhum tributo foi pago, é forçoso concluir que o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte o cumprimento do dever instrumental constante do art. 686, do RICMS, até mesmo porque não se sabe, quanto às operações omitidas, se houve ou não recolhimento do imposto, ainda que parcialmente.

Em outras palavras, é possível, pelo menos em tese, que houvesse imposto devido e não pago pelo contribuinte, o que daria ao Fisco o direito de lançar de ofício o ICMS, submetendo-se à regra do art. 173, I, do CTN, que firma o termo a quo do prazo decadencial para lançamento como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o tributo.

Diante de tais considerações, entendo que não houve a decadência vislumbrada pelo contribuinte.

(...)

Ante o exposto, voto pelo não acolhimento da preliminar de decadência.

No mérito, acompanho o voto do ilustre relator pela redução do valor da penalidade aplicada (e não o cancelamento total), pelas razões a seguir expostas:

1. trata-se de contribuinte que comercializa com mercadorias com tributação encerrada pelo ICMS nas operações de saídas;

2. o fato de o recorrente ter emitido notas fiscais em vez dos cupons fiscais em nada interfere no trabalho da fiscalização, que utiliza, para realizar a auditoria de estoques, as notas fiscais de entradas, o livro Registro de Estoques e as quantidades saídas pelos encerrantes, registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis;
3. a grande maioria dos consumidores de postos de gasolina não solicita o cupom fiscal e é comum que, ao final de cada dia, o contribuinte proceda ao levantamento do total vendido e emita a nota fiscal correspondente;
4. não restou comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação ou que a infração cometida implicou falta de recolhimento do ICMS;
5. por outro lado, deve-se atentar para o fato de que, ao instituir tal multa, o legislador objetivou implementar um controle mais eficaz pelo Fisco, o que não ocorre com a mesma segurança quando emitida a nota fiscal;
6. não obstante isso, o Fisco pode perfeitamente, verificada a existência de uma significativa quantidade de notas fiscais emitidas, avaliar a possibilidade de utilizá-las na realização do roteiro de auditoria de estoques, em lugar do Livro de Movimentação de Combustíveis.

Sendo assim, em atendimento ao didatismo que deve nortear a aplicação de penalidades, bem como aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na busca de maior justiça fiscal, e, além disso, por se encontrarem presentes os requisitos legais, consoante o previsto no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, concordo com a redução no valor da multa sugerida pelo Relator.

Ressalto, aliás, que este é o entendimento que vem sendo adotado neste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF nºs 0066-11/13, 0119-12/09, 0046-11/13, 0011-11/13, 0022-12/13, 0007-11/10, 0025-11/10, 0018-13/13 e 0037-11/13.

Vale a pena transcrever o voto proferido pelo Conselheiro Valnei Freire no Acórdão CJF nº 0037-11/13:

(...)

Tangentemente ao mérito, o sujeito passivo admitiu o cometimento da infração, insurgindo-se, contudo, contra as ausências de proporcionalidade e razoabilidade da multa aplicada, porquanto em total descompasso com a gravidade da sanção imposta, comparada ao quadro fático que ensejou a aplicação.

O art. 42, inciso XIII – A, “h”, da Lei nº 7.014/96 tipifica a infração com a seguinte descrição: “nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados: 2% (dois 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.”

Outrossim, a legislação, especificamente o art. 238, § 2º do RICMS/97, previsional que o contribuinte usuário de ECF só pode emitir Nota Fiscal de Venda Consumidor, em substituição ao Cupom Fiscal, quando o equipamento estiver paralisado em decorrência de sinistro, ou por motivos técnicos, e, no específico, o estabelecimento deve proceder como determina o art. 293, § 2º, do RICMS/97, para documentar o fato. Inexiste, no feito, justificativa para o procedimento adotado pela empresa, não tendo o autuado negado a conduta, apenas sustentando a inocorrência de prejuízo para o erário, pois suas saídas já tinham sofrido anterior tributação, posto que enquadradas no regime de substituição tributária.

Ademais, 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 e não impliquem falta de recolhimento do imposto, nos termos do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Destarte, considerando que o sujeito passivo comercializa com mercadorias com fase de tributação já encerrada, e, além disso, a fiscalização não utiliza os cupons fiscais de saída emitidos no roteiro de levantamento quantitativo de estoque, o que comprova ausência de prejuízo ao erário e à atividade fiscalizatória, não se apresentando como justo ser ele apenado de forma igual àqueles contribuintes que

praticaram a mesma infração, porém, com mercadorias com fase de tributação não encerrada, acompanho a jurisprudência deste e. CONSEF e, assim, reduzo o valor da multa aplicada, ao percentual de 10%, com fundamento do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, o qual visa adequar a multa aplicada à gravidade da infração praticada, disso resultando o valor da infração 4 no importe de R\$4.958,09, conforme demonstrativo abaixo.

(...)

Em conclusão, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir o valor da penalidade para R\$627,73, conforme o voto do Relator deste processo administrativo fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reduzir a multa da infração 1, modificando a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022073.6696/10-2**, lavrado contra **POSTO MARINA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (POSTO MARINA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$82.880,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$18.143,27 e 70% sobre R\$64.736,78, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias totalizando o valor de **R\$677,73**, previstas no art. 42, XIII-A, “h” e XXII da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/2005.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Rosany Nunes de Mello e Rodrigo Launde Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS