

**A.I. Nº** - 178891.1009/04-7  
**AUTUADO** - REGUEIRA COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 26.04.05

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0108-02/05**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR EM SUBSTITUIÇÃO A CUPONS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação prevê que o contribuinte só deve proceder dessa forma quando o equipamento estiver paralisado em decorrência de sinistro ou por motivo técnico. Não foi justificado o motivo para o procedimento adotado pelo contribuinte. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/04, diz respeito à emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado o sujeito passivo, sendo aplicada a multa de R\$ 12.801,62.

O contribuinte apresentou defesa pedindo a nulidade da autuação, alegando falta de embasamento legal para a multa aplicada, haja vista que o fato foi descrito como emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, porém o enquadramento foi feito em dispositivos que não correspondem ao fato descrito. Assinala que o inciso II do art. 824-D do RICMS se refere a requisitos do programa utilizado no ECF, estabelecendo que tal programa não deve possuir função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados. O autuado assegura que o programa aplicativo utilizado para enviar comandos ao “software” básico do ECF atende àquele requisito. Reclama também que o dispositivo apontado no enquadramento da infração não guarda relação com a ação fiscal desenvolvida e a multa aplicada. Por essas razões, sustenta que o presente Auto de Infração não tem fundamento legal e há de ser declarado nulo. Afirma que a empresa emitiu todos os documentos fiscais exigidos para as operações de vendas de mercadorias, e a prova disso está na planilha comparativa elaborada pelo fiscal, à fl. 6 dos autos. Considera que o fato descrito não corresponde à multa prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96. Protesta que há neste caso uma confusão entre a infração e a penalidade, com cerceamento de defesa, face à incerteza gerada entre “infração e falta de multa” e “multa e falta de infração”, de modo que, nos termos do art. 18 do RPAF, o lançamento é nulo.

Seguem-se considerações em torno da ordem de serviço, destacando que o Auto de Infração não apurou nenhuma divergência entre as vendas registradas e os recebimentos de pagamento com cartão de crédito ou de débito, fato este que pode ser visualizado na planilha comparativa já aludida. Destaca que, na ordem de serviço, consta que a legislação permite o uso de Nota Fiscal em substituição ao Cupom Fiscal apenas na impossibilidade do uso do ECF, mas isso não é verdade, e tal inverdade deve ter levado o fiscal a efetuar o levantamento objeto da aludida planilha comparativa. Argumenta que o contribuinte pode, sim, emitir Nota Fiscal ou mesmo Nota Fiscal de Venda a Consumidor em substituição ao Cupom Fiscal nos casos dos arts. 218 e 238 do RICMS/97. Observa que, pela regra do art. 218, a Nota Fiscal pode ser emitida nas vendas a

consumidor, nos casos de vendas a prazo e quando a mercadoria não é retirada pelo comprador, inclusive nas vendas a vista. Já de acordo com a regra do art. 238, o contribuinte usuário de ECF pode emitir Nota Fiscal de Venda a Consumidor quando houver solicitação do adquirente da mercadoria. Considera que, em face de tais regras, a empresa procedeu corretamente ao emitir Nota Fiscal ou Nota Fiscal de Venda a Consumidor, não admitindo a acusação de que emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, pois a obrigação do contribuinte é a de emitir documento fiscal sempre que realizar operação de venda de mercadoria. Aduz que, realizando venda a prazo ou a vista para consumidor, pode ser emitida Nota Fiscal, e havendo solicitação do adquirente pode ser emitida Nota Fiscal de Venda a Consumidor.

Reitera o argumento de que o dispositivo indicado no enquadramento da infração diz respeito a fato totalmente desconexo com a multa aplicada e com os fatos precariamente descritos no Auto de Infração. Atribui a devaneio do auditor a citação do inciso II do art. 824-D do RICMS/97. Acrescenta que, sendo de fato este o motivo da autuação, o auditor não apresentou nenhuma prova de sua alegação, sendo, portanto, improcedente a ação fiscal. Requer que, se a infração não for a indicada no aludido dispositivo regulamentar, seja informado pelo auditor qual o dispositivo que foi infringido, reabrindo-se o prazo de 30 dias para que a empresa possa exercitar o seu amplo direito de defesa.

Com relação ao dispositivo da multa aplicada, o autuado argumenta que a empresa procedeu corretamente, com base nos arts. 218 e 238 do RICMS/97.

Seguem-se considerações em torno da finalidade da norma. Fala da permissão do cancelamento da inscrição cadastral quando o contribuinte não atende à regra de uso de ECF. Considera que a real finalidade da multa indicada na alínea “h” do inciso XIII-A do art. 42 da lei do ICMS é alcançar o contribuinte usuário de ECF que não usa o equipamento para emissão de Cupom Fiscal, mantendo o ECF costumeiramente fora de operação, situação em que, garante, o seu estabelecimento não se enquadra, pois emite o Cupom Fiscal no seu dia-a-dia, nas operações com consumidores não contribuintes do imposto, conforme demonstrativo anexo à defesa, onde consta a relação entre as vendas com Nota Fiscal e as vendas com Cupons Fiscais. Aduz que os dados do demonstrativo anexo à defesa foram tirados das planilhas elaboradas pelo próprio fiscal autuante. Frisa que a obrigação tributária principal foi cumprida, e se isso não tivesse ocorrido o fiscal teria cobrado o imposto, e não aplicado multa. Fala da condição do comércio varejista de calçados, à luz do art. 353, II, item 32, do RICMS/97. Salienta que o seu estabelecimento exerce atividade enquadrada no código 5233-7/01 do CNAE. Chama a atenção para o fato de que, nos termos do art. 356 do RICMS/97, uma vez ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias.

Fala do bom atendimento que procura dispensar a seus clientes e dos problemas técnicos que o ECF às vezes apresenta.

Requer abertura de vista dos autos, se forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos. Solicita que o fiscal reconheça que a finalidade da multa em discussão não é punir o contribuinte que regularmente utiliza ECF para emissão de Cupom Fiscal e que esporadicamente emite Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Nota Fiscal, porém com embasamento nos arts. 218 e 238 do RICMS/97.

Pede a nulidade ou, não sendo esta acolhida, a improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que o Auto de Infração foi elaborado a partir de uma ordem de serviço. Explica que foram usados os dados fornecidos pelas operadoras de cartões de crédito. Registra que as planilhas fiscais demonstram as diferenças do imposto lançado. Diz que o contribuinte não apresentou atestados ou outros documentos que

justificassem a emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor desacompanhada da via de Nota Fiscal, de modo que a autuação, a seu ver, é cabível.

## **VOTO VENCIDO**

A autuação em análise diz respeito à imposição de uma multa por descumprimento de obrigação acessória – o contribuinte emitiu Notas Fiscais e Notas Fiscais de Venda a Consumidor em vez de Cupons Fiscais, já que é usuário de equipamento de controle fiscal emissor de Cupons.

O contribuinte pede a nulidade do procedimento fiscal alegando que o fato foi descrito como omissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, porém o enquadramento foi feito em dispositivo que não corresponde ao fato descrito, haja vista que o inciso II do art. 824-D do RICMS cuida de matéria alheia ao que foi narrado no Auto.

Tem razão o contribuinte quanto à inadequação da capitulação do fato no dispositivo regulamentar. Realmente, o inciso II do art. 824-D (este artigo foi acrescentado ao regulamento pela Alteração nº 38) diz respeito a requisitos do programa aplicativo utilizado para envio de comandos ao ECF, o qual não deve ter função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados. No entanto, apesar do equívoco do autuante no enquadramento do fato na legislação, cumpre assinalar que a descrição do cometimento foi feita de forma clara, não havendo cerceamento de defesa. Passo ao exame do mérito.

O autuado alega que agiu em consonância com os arts. 218 e 238 do RICMS. Aparentemente, haveria uma antinomia entre o art. 218 e o art. 238. No entanto, as regras especiais derogam as gerais (princípio da especialidade). O art. 218 é uma regra geral: os contribuintes, excetuados os produtores rurais e os extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais, devem emitir Nota Fiscal nas situações ali indicadas, especialmente nas saídas de mercadorias do estabelecimento. Por seu turno, o art. 238 diz respeito à situação peculiar do contribuinte obrigado a utilizar equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), determinando que este deve emitir 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 a mesma operação e/ou prestação, observando os seguintes critérios: a) deve ser emitida Nota Fiscal ou Bilhete de Passagem, se a legislação federal dispuser desta forma; b) e deve emitir Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Nota Fiscal, quando houver solicitação do adquirente dos bens. A esses critérios vêm somar-se as regras dos §§ 1º e 2º: a) quando for emitida Nota Fiscal ou Bilhete de Passagem, em virtude de determinação da legislação federal, ou quando for emitida Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Nota Fiscal, em virtude de solicitação do adquirente dos bens, 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; b) quando não for possível a emissão de documento fiscal por meio do ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas, serão emitidos de forma manual, datilográfica ou eletrônica, Nota Fiscal de Venda a Consumidor, Nota Fiscal ou Bilhete de Passagem, observada a natureza da operação ou prestação.

Como o contribuinte assim não procedeu, concluo que está caracterizada a infração.

No entanto, há um aspecto suscitado pela defesa que não pode ser olvidado, quando alega que a obrigação tributária principal foi cumprida, pois se isso não tivesse ocorrido o fiscal teria cobrado o imposto, e não aplicado multa. A defesa lembra que se trata de estabelecimento que explora o comércio varejista de calçados (sapataria), atividade enquadrada no código 5233-7/01 do CNAE. Como calçados são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos

termos do art. 353, II, item 32, do RICMS/97, isto significa que, em face do preceito do art. 356, uma vez ocorrido o pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias. Nesse sentido, prescreve o art. 356 do RICMS:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias [...]”

Esse raciocínio é válido com relação a todos os estabelecimentos que comercializem, basicamente, produtos enquadrados no regime de substituição tributária, tais como postos de combustíveis, lojas de autopeças, farmácias, sapatarias e óticas.

Se, nas saídas das mercadorias do estabelecimento, está encerrada a fase de tributação das mesmas, concluo que não houve, neste caso, falta de pagamento do imposto, mas apenas o descumprimento de obrigação acessória.

O § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 autoriza este órgão de julgamento a reduzir ou cancelar a multa, sempre que no fato considerado não haja dolo, fraude ou simulação, e dele não tenha resultado a falta de pagamento de imposto. Com fundamento no dispositivo supraindicado, com fundamento no magno princípio da razoabilidade, considero que se deva, se não dispensar, ao menos reduzir a multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, reduzindo-se, contudo, a multa para R\$ 6.400,81, correspondente a 50% do valor proposto pelo autuante.

#### **VOTO VENCEDOR**

A acusação fiscal concerne a descumprimento de obrigação acessória, por estabelecimento usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), referente a emissão de notas fiscais de venda a consumidor final em lugar do cupom fiscal, sendo aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96.

O fato que ensejou a aplicação da multa foi apurado tomando por base a PLANILHA COMPARATIVA DE VENDAS POR MEIO DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO à fl. 06, na qual, foram comparadas as vendas informadas pelas administradoras de cartões débito com as operações apuradas na redução Z mais as vendas apuradas através de notas fiscais de venda a consumidor final. As notas fiscais de vendas a consumidor foram emitidas nos meses de janeiro/03 a agosto/04, e encontram-se relacionadas às fls. 19 a 39.

O artigo 238, § 2º, do RICMS/97 prevê que o contribuinte usuário de ECF só pode emitir Nota Fiscal de Venda a Consumidor, em substituição ao Cupom Fiscal, quando o equipamento estiver paralisado em decorrência de sinistro ou por motivos técnicos, e nesses casos, deve o estabelecimento proceder conforme determina o artigo 293, § 2º, do RICMS/97, a fim de documentar o fato.

No caso em comento, não consta no processo qualquer elemento de prova, em especial atestados de intervenção evidenciando que ocorreram paralisações justificadas do equipamento, de modo a justificar a emissão paralela das notas fiscais de venda a consumidor final em lugar do cupom fiscal, ou que as Notas Fiscais de Venda a Consumidor foram emitidas por solicitação do adquirente dos bens.

Desta forma, discordo do voto do ilustre Relator, no sentido de reduzir a multa para metade, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pois nos autos inexistente elemento para se aferir se houve

dolo por parte do contribuinte, haja vista que não se trata de alguns documentos fiscais, mas sim, de um grande número de notas fiscais emitidas no período.

Por outro lado, embora a atividade de comércio varejista de calçados esteja enquadrada no regime de substituição tributária, com pagamento do imposto por antecipação, neste caso, não constam nos autos elementos para se afirmar que a obrigação tributária principal foi totalmente cumprida, visto que, o estabelecimento pode comercializar outros produtos com tributação normal, tais como, cintos bolsas, etc. Apesar do entendimento deste CONSEF, de que o roteiro utilizado pela fiscalização, não seria adequado para contribuintes cujas saídas de mercadorias já tenham sido tributadas antecipadamente, o que está a se exigir na presente autuação é a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, decorrente do fato de que o autuado utilizou documento fiscal injustificadamente, por ser usuário de ECF. Portanto, não há como validar o raciocínio do Relator de que não houve falta de pagamento do imposto. Entendo que seria necessário que o estabelecimento tivesse sido submetido a uma ação fiscal específica para o ramo de sua atividade, qual seja, auditoria de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Ante o exposto, voto pela manutenção integral da multa que foi aplicada, e por conseguinte, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.1009/04-7**, lavrado contra **REGUEIRA COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$ 12.801,62**, prevista no art. 42, inciso XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA