

**PROCESSO** - A. I. Nº 002207.3097/08-0  
**RECORRENTE** - POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0137-02/09  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 09/03/2010

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0025-11/10

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. REDUÇÃO. Ficando devidamente demonstrada a inexistência de dolo, fraude ou simulação e, ainda, não tendo o ilícito formal implicado falta de recolhimento do tributo, é direito do contribuinte ser agraciado com a benesse do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, que, em razão das peculiaridades do caso concreto, corresponde à redução da multa pelo descumprimento de obrigação acessória a 10% do valor calculado pela Primeira Instância, mediante a aplicação da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/07. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0137-02/09), que julgou Procedente em Parte a presente autuação, lavrada em 10/09/2008, através da qual foram impostas ao sujeito passivo multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$12.111,55, em virtude da constatação das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1- omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Consta que foi efetuado levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos anos 2004 e 2005, constatou-se que a omissão de saídas foi maior que a omissão de entradas. Multa no valor de R\$ 100,00;

INFRAÇÃO 2 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Consta que o autuado deu entradas de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, relativo às Notas Fiscais nºs: 965706; 965705; 9111183; 097729; 055.569;884434; 858181; 000961; 000354; 019032. Multa no valor de R\$106,79;

INFRAÇÃO 3 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Consta que o autuado deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, conforme Notas Fiscais nºs 063242; 021908. Multa no valor de R\$100,42;

INFRAÇÃO 4 – emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Multa no valor de R\$11.804,34.

O Recurso Voluntário trata, exclusivamente, da infração 4, acerca da qual decidiu a Junta de Julgamento Fiscal, *in verbis*:

*“Quanto à infração 04, cabe alinhar que o § 7º do art. 42 da Lei 70. administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas p acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fi tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.*

Created with



**nitroPDF professional**

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

Esta discricionariedade, portanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou mesmo falta de imposto recolhido, relativo as infração por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.

No presente caso, o autuado cometeu diversas irregularidades, por ele reconhecidas, relativas a todas as infrações imputadas. Assim, diante das infrações claramente cometidas, devidamente apuradas e reconhecidas, bem como da inexistência de demonstração da não ocorrência de dolo, não há como contemplar o pedido do impugnante de redução ou cancelamento das multas.

Ainda que dolo não existisse, devidamente demonstrado, considero a emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso do emissor de cupom fiscal – ECF, na comercialização de um produto, se consubstancia em um elemento de fragilização do sistema de controle implantado, através das obrigações acessórias, por atos normativos, visando acompanhar e assegurar o devido e regular recolhimento do ICMS aos cofres do Estado.

Ocorre, entretanto, que, em relação à penalidade aplicada na infração 04, vigia à época em que foi lavrado o Auto de Infração a redação do art. 42, XIII-A, aliena “h”, da Lei 7014/96, que determinava, nas infrações relacionadas com o uso de equipamento de controle fiscal e de sistema eletrônico de processamento de dados, a aplicação da multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. A redação atual, entretanto, desse dispositivo foi dada pela Lei 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/01/2007, com efeito, a partir de 28/11/2008, conforme segue:

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

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

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

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

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

...  
**II** - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

Dianete das considerações, acima alinhadas, cabe redução da multa por força da nova lei, passando de 5% pra 2%”.

Com o intuito de obter o cancelamento ou, alternativamente, a redução da multa aplicada na mencionada infração, aduz o sujeito passivo, ora recorrente, que os julgadores de primeira instância administrativa cometem graves equívocos de interpretação e aplicação do sistema normativo, pois, se por um lado a existência de dolo deve ser comprovada na ação fiscal, até porque a ausência é presunção imposta pela impossibilidade de se fazer prova negativa, por outro, as ocorrências listadas nos itens 1, 2 e 3 não possuem o condão tratado na Decisão alvejada. Segundo o recorrente, esses três itens não tratam de qualquer ocorrência de natureza principal grave que possa servir de suporte ao quanto concluído pela Junta de Julgamento Fiscal.

Assevera que o valor total da autuação, de R\$12.111,55, mostra o caráter desproporcional da multa aplicada no item 4, que representa quase 99% do lançamento, não se podendo admitir que os itens acatados sirvam para demonstrar atitude dolosa, fraudulenta ou de má-fé, como também tais ocorrências não permitem a evasão do imposto.

Pede a dispensa ou redução da multa, com espeque no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, ao argumento de que, no caso em análise, as operações registradas nos mesmo documentos emitidos em substituição a outro legalmente previsto já foram tributadas por antecipação tributária. Entende que está sendo punido com pesada multa, por emissão de r não mais se encontram sujeitas à incidência de ICMS, o que demo recolhimento” do imposto.

Afirma, também, que a pena é injusta porque o contribuinte está sendo penalizado por ter emitido documento fiscal, e não pela falta de emissão.

Por derradeiro, diz não haver no processo provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação; ao contrário, a simples ação que deu origem à multa aplicada comprova que houve boa-fé, pois as notas fiscais foram emitidas, acobertando, inclusive saída foram da cadeia de tributação. Consigna que a pena é superior à aplicada no caso de flagrante de falta de emissão de nota fiscal, mesmo no casos de operações tributáveis, e aduz que, tratando-se especificamente de contribuintes do ramo de combustíveis, que trabalham com produtos do ICMS substituído, o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo, conforme julgados que transcreve, o cancelamento ou a redução da multa aplicada, em muitos dos quais a multa foi reduzida a 10% do valor previsto em lei.

Aduz que o abrandamento da penalidade decorrente da Lei nº 10.847/07 não impede a redução pleiteada.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo manejado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 200, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, ao argumento de que a infração 04 restou plenamente caracterizada, cabendo ao Conselho de Fazenda a análise do pedido de redução ou cancelamento da multa formulado pelo contribuinte. No particular, a representante do referido Órgão consultivo entendeu coerentes os argumentos do recorrente.

## VOTO

Como curial, o §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, prevê a possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória. Eis o texto legal:

*"As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão 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".*

Concordo com o recorrente quando afirma que a Junta de Julgamento Fiscal incorreu em alguns equívocos quando da apreciação do pedido de redução da multa imposta pelo autuante, com a devida vénia dos respectivos membros, de notório conhecimento da matéria tratada neste procedimento administrativo fiscal. O equívoco ao qual me refiro, entretanto, inicia-se em um ponto anterior àquele mencionado pelo sujeito passivo: o conceito de discricionariedade e a sua existência no âmbito de aplicação da norma retrotranscrita.

Segundo o entendimento pacífico dos administrativistas nacionais, aqui representados pela Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o ato administrativo é vinculado quando “*a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Por isso mesmo se diz que, diante de um poder vinculado, o particular tem um direito subjetivo de exigir da autoridade a edição de determinado ato, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à correção judicial*” (in Direito Administrativo, Atlas, 12ª ed., pág. 196).

A discricionariedade, de seu turno, ocorre quando “*o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade de Decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Nesses casos, o poder da Administração é discricionário, porque a adoção de uma ou de outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador*” (Ob. cit., págs. 196/197).

Esse conceito técnico-jurídico de discricionariedade por vezes é aplicado equivocadamente, bastando para o intérprete a existência, no texto escrito, da locução “o Administrador pode”. Na maioria das vezes, entretanto, o poder que se deve extrair da norma não é sinônimo de faculdade, mas do famoso “poder-dever”; é aquele poder que, uma vez preenchido os requisitos mencionados na própria norma ou em outra, de hierarquia superior, converte-se em direito subjetivo que caracteriza o ato administrativo vinculado.

Trazendo a teoria para a prática, tenho como inquestionável que

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*”.

Reducir ou cancelar a multa, quando preenchidos os requisitos legais, é, portanto, um ato vinculado, e não discricionário. A vinculação encontra-se no motivo do ato administrativo (só é possível reduzir ou cancelar a multa se não houver fraude, dolo, simulação ou falta de recolhimento de imposto) e fica muito clara quando transponemos o caso concreto para a lição da eminent doutrinadora: “*Considerado o motivo como pressuposto de fato que antecede a prática do ato, ele pode ser vinculado ou discricionário. Será vinculado quando a lei, ao descrevê-lo, utilizar noções precisas, vocábulos unissignificativos, conceitos matemáticos, que não dão margem a qualquer apreciação subjetiva*” (Ob. cit. pág. 199). Veja-se que no caso em análise fraude, dolo e simulação são conceitos jurídicos precisos, oriundos do direito civil, e falta de recolhimento de imposto é uma constatação fática, um fato matemático, por vezes, no ritual de compensação que marca o ICMS.

Só haverá discricionariedade quanto ao motivo, segundo a eminent doutrinadora, em duas hipóteses: a) quando a lei não define o motivo, deixando-o a critério da Administração, como é o caso da exoneração *ad nutum* dos servidores nomeados para cargo de provimento em comissão; e b) quando a lei define o motivo utilizando noções vagas, vocábulos plurissignificativos, os chamados conceitos jurídicos indeterminados, que deixam à Administração a possibilidade de apreciação segundo critérios de oportunidade e conveniência administrativa (p.ex. a lei manda punir servidor que praticou procedimento irregular, mas não define em que consiste; a lei prevê o tombamento de bem com valor artístico sem estabelecer critérios objetivos que permitam o enquadramento do bem nesse conceito).

A redução ou o cancelamento da multa de que tratamos neste momento não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses de discricionariedade quanto ao motivo, primeiro porque a lei definiu, claramente, os motivos ensejadores do benefício perseguido pelo recorrente, segundo porque, ao nos dar esses motivos, fez uso de conceitos jurídicos determinados, consoante linhas atrás.

Aliás, entender que, mesmo presentes os requisitos legais, pode a administração indeferir o pedido do contribuinte, é imprimir um subjetivismo somente aceitável em regimes ditoriais, permitindo que a Administração beneficie este ou aquele contribuinte de forma absolutamente arbitrária. A discricionariedade administrativa vigente no Estado democrático de direito não é sinônimo de subjetividade, conquanto por vezes poderá com ela confundir-se, como no caso da exoneração *ad nutum*; essa subjetividade, todavia, somente é aceitável se puder ser encaixada na moldura da conveniência ou da oportunidade administrativas (no caso da exoneração do ocupante de cargo em comissão, a subjetividade é conteúdo da conveniência, pois não é conveniente manter em cargo de chefia, direção ou assessoramento servidor que tenha diferenças com o seu superior imediato).

Pois bem. Feita esta longa, mas necessária, introdução, concluo que, quanto ao motivo, o ato é vinculado e o recorrente 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, sobretudo diante da gravidade da acusação; também não se vislumbra falta de recolhimento de ICMS decorrente da conduta infracional praticada pelo contribuinte, 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.

Registre-se que a Junta de Julgamento Fiscal, para indeferir o pedido, que “*a emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decidiu cupom fiscal – ECF, na comercialização de um produto, se considera fragilização do sistema de controle implantado, através das obrigações*”

normativos, visando acompanhar e assegurar o devido e regular recolhimento do ICMS aos cofres do Estado". Sucedeu que a lei somente possibilitou o indeferimento do pedido de cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória nos casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação ou quando o ilícito formal implique falta de recolhimento do tributo. A motivação utilizada pela JJF, com a devida licença, está fora da lei e, por isso, não pode ser aceita.

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, e sim em sua finalidade. Um, 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, todas relativas ao descumprimento de obrigações acessórias e devidamente reconhecidas pelo recorrente. A infração 4, especificamente, toca à emissão irregular de nota fiscal de venda a consumidor em lugar do cupom oriundo do ECF; esse fato, concordo com a Junta de Julgamento Fiscal, enfraquece todo o sistema desenvolvido pela Secretaria da Fazenda para tornar mais segura e ágil a atividade fiscalizatória. Assim, tenho que a própria conduta do recorrente não autoriza o cancelamento da multa imposta na infração 4.

Por outro lado, todas as quatro infrações do contribuinte foram de baixo potencial ofensivo. A infração 4, como visto linhas atrás, além de não ter implicado falta de recolhimento do imposto, não se caracteriza pela omissão do recorrente na emissão de documento fiscal, mas, sim, na emissão de documento errado, o que deve atenuar o rigor da penalidade imposta.

Nesses termos, na esteira dos precedentes deste Conselho de Fazenda, tenho que a multa aplicada deve ser reduzida ao valor de R\$472,18, que representa 10% do valor calculado pela Junta de Julgamento Fiscal, mediante a aplicação da alteração introduzida pela Lei nº 10.847/2007. Entretanto, ainda, que a Decisão recorrida incorreu em erro material quanto aos valores relativos às multas consignadas na infração 1, a qual foi considerada procedente em parte, com a exclusão de um dos exercícios. Nota-se, porém, no Relatório de Demonstrativo de Débito, fl. 179, a exigência integral da referida infração (R\$100,00). Assim, com base no § 3º, do art. 164, do RPAF/99, retifico, de ofício, o presente erro material, devendo, pois, ser exigido o débito no valor total de R\$729,39.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 002207.3097/08-0, lavrado contra **POSTO DE GASOLINA FELICI LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$729,39**, previstas no art. 42, incisos IX, IX, XII-A, alínea "h" da Lei nº 7014/96, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE

Created with



**nitroPDF** professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SEN