

A.I. N° - 060624.0104/10-0
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA.
AUTUANTE - MARIA DE LOURDES PIMENTEL MORAES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 09/08/2011

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0173-03/11

EMENTA: ICMS. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM VEZ DA UTILIZAÇÃO DE ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. No mérito, configurada em parte a autuação. Quanto à multa aplicável, a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que, quando por meio de levantamento quantitativo de estoques de postos de combustíveis se apura falta de emissão de Notas Fiscais (omissões de saídas), a multa de R\$ 50,00. Logicamente, se a multa para quem deixa de emitir qualquer documento fiscal nas operações com mercadorias cuja fase de tributação está encerrada (combustíveis) é de R\$ 50,00, com muito mais razão esta é a penalidade para quem, em vez do Cupom Fiscal, emite a Nota Fiscal de Venda a Consumidor na venda de mercadorias cuja fase de tributação está encerrada. Reduzida a multa, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 22.12.10, acusa o autuado de emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, sendo aplicada a multa de R\$ 71.490,55, equivalente a 2% do valor das operações.

O autuado apresentou defesa (fls. 726/740) na qual suscita inicialmente a nulidade da autuação alegando inexistência de fundamento jurídico, porque os dispositivos legais supostamente violados não teriam qualquer pertinência com o enquadramento fático descrito, relacionando-se, ao revés, com os requisitos técnicos necessários ao *software* destinado à impressão de Cupons Fiscais. Observa que a acusação diz respeito à suposta emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, afirmando que a empresa, usuária de ECF, emitiu Nota Fiscal de Venda a Consumidor nos anos de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, citando o art. 824-D, inciso II, do Decreto 6.284/97, e transcreve o dispositivo indicado, ponderando que tal dispositivo nada tem a ver com a emissão de uma espécie de documentação fiscal quando a lei determina que outra deva ser emitida. Assinala que o citado dispositivo cuida é dos requisitos referentes ao *software* destinado a emitir documentos, seja Cupom Fiscal, seja Nota Fiscal, ou qualquer outra espécie de documento que já exista ou venha a ser aprovado pela legislação, dispendo que o programa de computador utilizado pelo contribuinte não pode conter a opção de, uma vez registrada a operação, não ser emitida a documentação fiscal correspondente. Considera que tal dispositivo é mais direcionado ao fabricante ou ao desenvolvedor daqueles meios eletrônicos, diretamente interessados na aprovação do seu modelo de *software* pela Secretaria da Fazenda, em conformidade com o disposto no Convênio ICMS 85/01.

Conclui que não há razão para se afirmar suposta violação ao art. 824-D, inciso II, do RICMS, de modo que a seu ver a autuação se mostra manifestamente nula de pleno direito.

Quanto ao mérito, a defesa alega que, conforme pode ser verificado na própria autuação e documentos que instruem o processo, o contribuinte teve alguns problemas com o equipamento emissor de Cupom Fiscal, necessitando remetê-lo à assistência técnica por diversas vezes ao longo do período objeto da fiscalização, conforme cópias dos Atestados de Intervenção para manutenção anexos. Argumenta que o direito deve socorrer e disciplinar situações como estas, haja vista que a comercialização das mercadorias não há de ficar estancada, gerando prejuízos, à mercê de reparos de falha no sistema eletrônico. Observa que, conforme prevê o Convênio ICMS 156/94, qualquer intervenção no equipamento emissor de Cupom Fiscal só poderá ser realizada por pessoa jurídica devidamente credenciada junto à Secretaria da Fazenda e sob sua responsabilização civil e criminal, sendo necessária a lavratura de um Atestado de Intervenção em cada manutenção efetuada para fins de controle e fiscalização, sendo que, como o número de credenciados habilitados para realizar este tipo de procedimento é extremamente reduzido, a identificação dos defeitos existentes, bem como a sua correção, se torna um procedimento bastante lento, retendo-se o equipamento por longos períodos na assistência técnica, e neste interstício o contribuinte não pode simplesmente paralisar as atividades à espera do conserto de sua máquina, especialmente no caso de se tratar de operação com mercadoria do regime de substituição tributária ocorrida anteriormente, pois com isso o cumprimento ou descumprimento da obrigação fiscal acessória – neste caso, a emissão de Cupom Fiscal – em nada influi no recolhimento ou na fiscalização do imposto devido nas operações realizadas.

Prossegue dizendo que, muito embora afirme a autoridade fazendária que os demonstrativos não fazem parte das intervenções técnicas que constam no termo de ocorrências, qualquer intervenção no equipamento emissor inviabiliza a emissão dos Cupons Fiscais, de modo que só restavam ao contribuinte duas opções: o caminho da ilicitude, não emitindo qualquer documento fiscal, ou seguir a lei e só vender mercadoria se acompanhada do documento fiscal, ainda que eventualmente o faça utilizando do documentos fiscais diversos do que ordinariamente emite. Alega que emitiu a Nota Fiscal de Venda a Consumidor com espeque no permissivo inserto no art. 691 do RICMS, em cada situação em que houve a temporária parada da máquina impressora.

Passa a demonstrar os diversos problemas verificados com o equipamento emissor de nota fiscal. Alega que entre os dias 3 de janeiro e 3 de fevereiro de 2005 a impressora ficou sem funcionar, tendo sido levada para manutenção, conforme consta nos Atestados de Intervenção nº 5758 e 5823 emitidos pela GL Informática Ltda. em 23.12.04 e 26/1/2005, respectivamente, conforme cópias anexas, tendo sido naquela época emitida Nota Fiscal série D1 com o CFOP 5656 – impressora parada – no total de R\$ 148.736,73.

Ainda em 2005, verificou-se o mesmo problema na impressora entre os dias 18.2.05 e 1º.4.05, conforme fazem prova o Atestado de Intervenção nº 5891, emitido em 23.3.05, e a Nota Fiscal de Prestação de Serviços 2431, de 29.3.05, tendo a empresa emitido naquele período Notas Fiscais série D1, com o CFOP 5656 – impressora parada –, no total de R\$ 505.416,25.

Aduz que o mesmo fato ocorreu entre os dias 2.7.05 e 20.7.05, conforme consta no Atestado de Intervenção nº 6084, de 14.7.05, ocorrendo naquele período a emissão de Nota Fiscal série D1 com o CFOP 5656 – impressora parada –, no total de R\$ 191.865,99.

Os problemas repetiram-se entre os dias 26.7.05 e 11.8.05, conforme Atestado de Intervenção nº 6160, emitido em 5.8.05, e Nota Fiscal de Prestação de Serviços 25230, de 10/08/2005, sendo emitidas naquele período Notas Fiscais série D1 com o CFOP 5656 – impressora parada –, no total de R\$ 176.094,35.

Com relação ao ano de 2006, o autuado considera que o fiscal está equivocado, pois não existem nos livros fiscais o número de série citado nem os valores.

Alega que no ano de 2007 a soma apresentada pela autoridade fazendária não corresponde ao que foi discriminado no demonstrativo, pois o valor apontado é de R\$ 363,763,10, mas o valor correto é R\$ 207.302,46.

Também houve em 2007 nova falha no sistema e a impressora ficou sem funcionar entre os dias 2 e 15/2007 [sic], conforme consta no Atestado de Intervenção nº 7098 de 8.5.07, Nota Fiscal de devolução de conserto nº 962 e Nota Fiscal de Prestação de Serviços nº 3169, de 11.5.07, tendo havido naquele período a emissão de Nota Fiscal série D1 com o CFOP 5656 – impressora parada –, no total de R\$ 195.045,76.

Ainda no exercício 2007, nos dias 10.9.07, 19.9.07, 30.12.07 e 31.12.07 houve falha no sistema, tendo a empresa que emitir a Nota Fiscal série D1 5656, no valor de R\$ 79.535,56, e, bem assim, entre 2.1.07 e 26.12.07, quando foram emitidas Notas Fiscais série D1 com o CFOP 2929 no valor total de R\$ 8.769,12.

Já no ano de 2008, houve também falha no sistema e impossibilidade de funcionamento da impressora entre os dias 2 e 9.7.08, sendo que, do total de R\$ 517.463,49, R\$ 505.436,84 foram objeto de Nota Fiscal de série D1 com o CFOP 5929, R\$ 11.601,58 com o CFOP 5656 – impressora parada – e R\$ 416,07 com o CFOP 5656.

Em 2009, entre os dias 24 e 28.10.09, houve um problema na CPU e a impressora ficou sem funcionar, conforme Nota Fiscal de Prestação de Serviços 2221, de 27.10.09, sendo que, do total de R\$ 323.557,89, R\$ 241.453,83 correspondem a Notas Fiscais de série D1 com o CFOP 5929 e R\$ 82.104,06 com o CFOP 5656 – impressora parada.

Conclui dizendo que, em atenção ao princípio da eventualidade, caso não seja acolhida a argumentação exposta, existem motivos para pelo menos ser reduzida a penalidade. Alega inexistência de dolo e de prejuízo ao erário estadual, requisitos para exclusão ou redução da penalidade, haja vista que a empresa defendant se dedica ao comércio de combustíveis, atividade totalmente sujeita ao regime de substituição tributária, de modo que todo o imposto incidente nas suas operações já se encontra efetivamente recolhido aos cofres públicos pelas refinarias distribuidoras, não restando, por consequência, saldo de tributo a pagar. Observa que não houve qualquer embaraço à fiscalização, uma vez não foram apontados pela autoridade fazendária vícios na documentação fiscal apresentada ou emitida pela empresa. Pondera que não existe qualquer prejuízo ao erário neste caso, pois houve pagamento integral do ICMS pelo substituto tributário, como não houve também prejuízo em relação à fiscalização das atividades do contribuinte, pois é possível aferir concretamente e em números precisos as operações realizadas e o volume de vendas efetuadas pelo impugnante, de modo ser inevitável a conclusão de que o documento fiscal emitido se prestou fielmente ao seu desiderato, e portanto a multa imposta é desprovida de razoabilidade e de proporcionalidade, pois seu montante não traduz a gravidade da infração e os prejuízos que dela resultaram, pois no presente caso sequer houve qualquer prejuízo.

Passa a demonstrar que em situações semelhantes este Conselho, reconhecendo a inexistência de dolo e a ausência de prejuízo à arrecadação, tem excluído ou reduzido a multa aplicada, conforme acórdãos que cita.

Observa que pelo número de vezes em que foi necessária a emissão da Nota Fiscal de Venda a Consumidor, a escassez dessas situações evidencia que o impugnante não é um contumaz agente a realizar o ato descrito neste Auto, pois foram registradas ao longo do período fiscalizado apenas 5 infrações, relativas a interstício temporal não superior a 50 dias, fato que por si só acentua a necessidade da razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da sanção.

Pede que a impugnação seja recebida, gerando os requisitos do art. 151 do CTN, e que se reconheça a nulidade da autuação, face à ausência de fundamento legal do Auto de Infração. Alternativamente, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, ou que se exclua ou reduza a penalidade, por ausência de dolo e inexistência de prejuízo ao erário, ao apelo da proporcionalidade, da razoabilidade e da equidade. Juntou cópias de documentos e do livro de saídas a fim de demonstrar os erros de cálculos perpetrados e os Atestados de Intervenção e Notas Fiscais de conserto do equipamento emissor e impressor de Nota Fiscal.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação (fls. 1087-1088) dizendo que o autuado incorreu em equívocos na defesa, tendo pedido a nulidade do Auto de Infração sob alegação da falta de fundamento jurídico, tentando confundir os fatos e seu enquadramento, fazendo alusão ao art. 824-D e seu inciso II do RICMS como se estivesse referindo-se ao fabricante do *software* básico do ECF, e diz que tal alegação não procede, pois o referido inciso trata da impossibilidade de existência de função que faculte ao operador a não emissão do documento fiscal relativo aos registros realizados, sem o que o ilícito dominaria todo o movimento de saídas operado.

Quanto à alegação relativa à presença de empresas credenciadas a fazer a manutenção do ECF, com desrespeito aos problemas existentes e alegados nos Atestados de Intervenção emitidos por este tipo de procedimento, a auditora diz que, se for realmente analisada a documentação anexa, verifica-se que não há elementos digitados nas datas de inicio e termino da manutenção exercida, conforme passa a analisar, um a um. Diz que, ao analisar a documentação apresentada pela deficiente, constatou que a emissão de Atestados de Intervenção técnica e a emissão de Notas Fiscais devolvendo o equipamento tecnicamente reparado carecem de certos elementos esclarecedores, tais como, data real de conclusão dos serviços, números dos respectivos Atestados no corpo da Nota Fiscal, para melhor identificação destes, e também, o tipo de Nota Fiscal utilizada, e melhor descrição do serviço executado, e não apenas peças colocadas e valores cobrados, o que com certeza comprovaria a real existência de razões que justificassem a emissão da NFVC [Nota Fiscal de Venda a Consumidor] em lugar do CF [Cupom Fiscal] emitido em tão longo espaço de tempo, porém fica muito difícil aceitar as alegações, quando essas são pouco ou nada esclarecedoras e convincentes.

Conclui dizendo que, diante de tanta incerteza, ainda mais difícil precisar a existência ou não de dolo ou prejuízo.

Opina pela manutenção do Auto de Infração, na sua íntegra.

VOTO

Este Auto de Infração acusa o autuado de emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado.

A defesa suscitou a nulidade da autuação alegando inexistência de fundamento jurídico porque os dispositivos legais supostamente violados não teriam qualquer pertinência com o enquadramento fático descrito, pois cuida é dos requisitos técnicos necessários ao *software* destinado à impressão de Cupons Fiscais. Observa que a acusação 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, pelo fato de a empresa ter emitido Nota Fiscal de Venda a Consumidor, enquadrando o fato no art. 824-D, inciso II, do RICMS, e faz ver que tal dispositivo nada tem a ver com a emissão de uma espécie de documentação fiscal em lugar de outra.

Realmente, o fiscal autuante apontou no enquadramento do fato um dispositivo inadequado. O art. 824-D, II, do RICMS nada tem a ver com o fato de uma empresa usuária de equipamento emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitir outro documento fiscal em vez de Cupom Fiscal. Esse

vício, contudo, não chega a constituir óbice à defesa a ponto de acarretar a nulidade do procedimento.

Quanto ao mérito, a defesa alega que o contribuinte teve alguns problemas com o equipamento emissor de Cupom Fiscal, necessitando remetê-lo à assistência técnica por diversas vezes ao longo do período objeto da fiscalização, conforme cópias dos Atestados de Intervenção anexos, e por isso emitiu a Nota Fiscal de Venda a Consumidor com espeque no art. 691 do RICMS, em cada situação em que houve a temporária parada da máquina impressora. Demonstra os diversos problemas verificados com o equipamento.

Ao prestar a informação, a auditora responsável pelo procedimento começa dizendo que, com relação aos problemas alegados pela defesa, “se for realmente analisada a documentação anexa”, não haveria elementos digitados nas datas de inicio e termino da manutenção exercida, porque, conforme explica no final de sua informação, ao analisar a documentação apresentada pela defesa, os Atestados de Intervenção e as Notas Fiscais devolvendo o equipamento tecnicamente reparado carecem de certos elementos esclarecedores, tais como, data real de conclusão dos serviços, números dos respectivos Atestados no corpo da Nota Fiscal, para melhor identificação dos Atestados, e também, o tipo de Nota Fiscal utilizada, e melhor descrição do serviço executado, o que, a seu ver, com certeza comprovaria a real existência de razões que justificassem a emissão da Nota Fiscal de Venda a Consumidor em lugar do Cupom Fiscal, porém considera muito difícil aceitar as alegações do autuado, quando estas são pouco ou nada esclarecedoras e convincentes. A auditora finaliza a informação manifestando suas dúvidas “diante de tanta incerteza”.

Nota que a auditora se mostrou em dúvida quanto à existência das infrações, pelo menos em sua totalidade.

Há outra questão a mais neste caso, pois a nobre auditora, em vez de aplicar as multas levando em conta as datas de ocorrência dos fatos, pôs tudo como se tivesse ocorrido no último dia do ano.

Porém, se não em sua totalidade, deduz-se que houve infração nos períodos considerados. Nesse sentido, a defesa sinaliza para a escassez das situações em que se deu a infração, alegando que isso evidencia que o impugnante não é um contumaz agente a realizar o ato descrito neste Auto, pois foram registradas ao longo do período fiscalizado apenas 5 infrações, relativas a interstício temporal não superior a 50 dias, alegando que esse fato por si só acentua a necessidade da razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da sanção.

Tendo em vista que a própria defesa admite que em 5 ocasiões ocorreu a infração, seria o caso de se investigar quais foram exatamente essas 5 ocasiões, a fim de dimensionar o valor da multa.

No entanto, há um apelo da defesa no sentido de que existem motivos para que se reduza a penalidade imposta, alegando a inexistência de dolo e de prejuízo ao erário estadual, haja vista que a empresa se dedica ao comércio de combustíveis, atividade totalmente sujeita ao regime de substituição tributária, de modo que todo o imposto incidente nas suas operações é recolhido por antecipação.

O autuado é um *posto de combustíveis*. Isto significa que praticamente tudo o que o estabelecimento comercializa tem o *imposto pago por antecipação*, estando as operações subsequentes livres de tributação, nos termos do art. 356 do RICMS.

O autuado pede que a multa seja dispensada ou reduzida, por inexistência de dolo e haja vista que não houve prejuízo neste caso ao erário. Citou decisões deste Conselho que dão respaldo à sua pretensão.

Para decidir sobre esse aspecto, faço a seguinte conjectura: o que é mais grave, é vender mercadorias sem emissão de qualquer documento, ou emitir um documento inadequado?

Ora, a resposta é óbvia. Muito mais grave é a falta de emissão de documento. O fato de emitir um documento fiscal em lugar de outro é infração, porém o grau de gravidade é incomparavelmente menor.

Em todos os casos – todos, absolutamente todos – em que, por meio de levantamento quantitativo de estoques de *postos de combustíveis*, se apura *falta de emissão de Notas Fiscais*, ou seja, sempre que o levantamento fiscal aponta omissões de saídas, a fiscalização vem aplicando a multa de R\$ 50,00. O programa SAFA já é orientado nesse sentido. E se eventualmente algum auditor se desvia dessa orientação o CONSEF corrige o equívoco.

Nesta Junta, essa tem sido a tônica de *todos os julgamentos*, sem exceção. A única discordância desta Junta tem sido se a multa de R\$ 50,00 é por exercício fiscalizado, ou se tal multa é pelo fato em si, independentemente do número de exercícios em que o fato se verificou.

Sendo assim, se a multa para quem deixa de emitir qualquer documento fiscal nas operações com mercadorias cuja fase de tributação está encerrada (combustíveis) é de R\$ 50,00, com muito mais razão esta é a penalidade para quem, em vez do Cupom Fiscal, emite a Nota Fiscal de Venda a Consumidor na venda de mercadorias cuja fase de tributação está encerrada.

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.

Considero preenchidos os dois requisitos estipulados pela lei para dispensa ou redução da multa, pois as operações se encontravam com sua fase de tributação encerrada, e não foi demonstrada a existência de dolo, fraude ou simulação, circunstância que sequer foi ventilada.

Considero razoável a redução ou até mesmo o cancelamento da multa. O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados princípios jurídicos, “sem prejuízo de outros princípios de direito” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que não tenha havido falta de pagamento de imposto.

Considerando que pelo menos em 5 ocasiões a infração ocorreu, conforme admite a própria defesa, proponho que a multa seja reduzida para R\$ 50,00, com base no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, reduzindo-se a multa para R\$ 50,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **060624.0104/10-0**, lavrado

contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 50,00**, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA