

**A. I. N° - 022073.0197/10-4**  
**AUTUADO - TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**  
**AUTUANTE - DANIEL ANTÔNIO DE JESUS QUERINO**  
**ORIGEM - INFRAZ VAREJO**  
**INTERNET - 06/12/2011**

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0251-03/11**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – OPERAÇÕES DE SAÍDAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. Fato demonstrado nos autos. Mantida a penalidade. 3. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM VEZ DA UTILIZAÇÃO DE ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração caracterizada. 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. No entanto, tendo em vista que neste caso o autuado também efetua vendas de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação (flanelas, estopas, água destinada, vasilhames), é razoável que a multa seja reduzida para o equivalente a 10% da multa originariamente aplicada, seguindo precedentes deste Conselho em casos semelhantes, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 20/9/10, diz respeito aos seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias cujas operações são isentas ou não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato constatado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005, 2007, 2008 e 2009), sendo aplicadas quatro multas, totalizando R\$ 200,00;

2. falta de registro da entrada de mercadorias no estabelecimento [descumprimento de obrigação acessória] – operações sujeitas à tributação pelo ICMS –, sendo por isso aplicada multa de R\$ 5.268,44, equivalente a 10% das entradas omitidas;
3. emissão de outro documento fiscal diverso daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal, sendo aplicada a multa de R\$ 274.834,96, equivalente a 2% do valor das operações.

O contribuinte defendeu-se (fls. 138/150) suscitando como preliminar a nulidade da autuação por cerceamento de defesa, alegando que não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do imposto, apesar da indicação em contrário feita pelo autuante na descrição dos fatos no corpo do Auto, restando prejudicado o exercício do contraditório. Toma por fundamento o art. 18 do RPAF, assinalando a previsão do inciso II. Sustenta que a autuação está eivada de vícios insanáveis, essenciais, que, além de espelhar sua imprestabilidade jurídica para justificar o crédito tributário imputado ao contribuinte, por não atender aos pressupostos legais de validade, irradia, do ponto de vista prático, um grau de incerteza que considera incontornável. Cita precedentes deste Conselho.

Quanto ao mérito, questiona a multa do item 2º [item 3º], que considera absurda. A seu ver, a voracidade fiscal do Estado não tem limites, e o desconhecimento das situações que causam prejuízo ao Estado também se aplica aos responsáveis pelo lançamento tributário, que são obrigados a aplicar normas que não se amoldam à realidade fática das operações comerciais no caso em questão. Aduz que, procedendo-se a uma análise teleológica dessa multa de 5%, ela é fundada em dois pressupostos: a) a Secretaria da Fazenda se arvora em fiscalizar com a legislação por absoluta impossibilidade operacional de auditar todas as empresas de forma eficiente; b) a aplicação da penalidade pretenderia atingir aos contribuintes que comercializam mercadorias com tributação normal, obrigando-os a utilizarem o ECF sempre que efetuassem saídas de mercadorias. Argumenta que, neste caso, trata-se de uma empresa que somente comercializa produtos submetidos ao regime da substituição tributária (álcool, gasolina e diesel), de modo que todos estão com a fase de tributação encerrada, sendo que por um equívoco cometido por seus empregados, em parte devido à ignorância com assuntos fiscais, foram emitidas durante o exercício de 2005, 2006 e 2007 Notas Fiscais série D1, por solicitação dos seus clientes consumidores, ao invés do Cupom Fiscal. Indaga qual teria sido o prejuízo sofrido neste caso pelo erário estadual em virtude da emissão da Nota Fiscal D1 em lugar do Cupom Fiscal. Pondera que esse documento não dá direito ao adquirente de apropriar-se de crédito fiscal, e todas as mercadorias nelas descritas já se encontravam com a fase de tributação encerrada. Reitera que tal fato se deu por equívoco dos frentistas ao atender a um pedido do cliente consumidor para que fosse emitida a Nota Fiscal D1, mas esse procedimento não trouxe qualquer prejuízo fiscal ao Estado, uma vez que as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, e além disso, quando há falta de energia elétrica ou quando ocorre avaria no equipamento ECF, o cliente terá que estar de posse de documento fiscal, que naturalmente tem de ser a Nota Fiscal série D1, haja vista a obrigatoriedade da emissão de documento fiscal nas vendas realizadas.

Roga pelo cancelamento da penalidade, com fundamento no art. 158 do RPAF, argumentando que neste caso não houve falta de recolhimento do tributo, haja vista o regime da substituição tributária, e também não se constatou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conclui dizendo que, para provar que as operações dizem respeito a combustíveis, estando portanto encerrada a fase de tributação, fez juntada de cópias de Notas Fiscais D1, por amostragem.

Transcreve ementas de decisões deste Conselho em casos semelhantes.

Protesta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, afrontando garantias constitucionais. Cita doutrina e jurisprudência.

Pede que se declare nulo o Auto de Infração por cerceamento de defesa, ou que a multa seja cancelada, por não ter havido prejuízo aos cofres públicos, tendo em vista que as mercadorias comercializadas já se encontravam com fase de tributação encerrada, e por ter tal multa caráter confiscatório, e declara reconhecer como havida a infração apontada no item 2º, conforme DAE anexo, protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, juntada de novos documentos e realização de perícia ou diligência.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 174/176) dizendo que não houve cerceamento de defesa, pois entregou cópias de todos os demonstrativos, fielmente idênticas às do processo.

Observa que o contribuinte reconheceu a infração apontada no item 2º e efetuou o pagamento.

Quanto ao item 3º, diz ter ficado constatado que não houve intervenção técnica, não houve quebra “das ECF”, não houve registro no livro de ocorrências de quaisquer indícios de falta de luz, e é essencial que as vendas realizadas a consumidor final sejam registradas no ECF, sob pena de não atender às obrigações acessórias previstas na legislação, com dificuldade no controle e fiscalização dos tributos estaduais. Anexou cópias do livro de ocorrências. Opina pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fl. 189) para que fossem entregues cópias dos demonstrativos fiscais, haja vista a patente desatenção ao mandamento do art. 46 do RPAF.

O autuado manifestou-se (fls. 196/212) reclamando da falta de clareza da imputação, dizendo que não foi possível a compreensão da irregularidade que teria sido cometida, e que tal dificuldade alcançaria também qualquer pessoa de mediana inteligência que labore na área fiscal-tributária. Apela para a observância do princípio da verdade material. Indaga qual seria a acusação, perguntando: a) se omissão de registro de Notas Fiscais na escrita fiscal da empresa é fato gerador do ICMS; b) se a penalidade aplicada no percentual de 10% equivale à cobrança do diferencial de alíquota; c) se a atividade desenvolvida pelo autuado - revenda de combustíveis - com tributação encerrada enseja a aplicação de tal penalidade; d) se a imputação fiscal se refere a todas essas irregularidades, ou a apenas uma delas. Com base nos arts. 39, III, do RPAF, e 5º, IV, da Constituição, pede que o lançamento seja declarado nulo. Aponta precedentes deste Conselho.

No mérito, reitera o argumento de que a multa do item 2º [item 3º] é absurda, haja vista que, fazendo-se uma análise teleológica da instituição de tal multa, ela seria aplicável a contribuintes que comercializam mercadorias com tributação normal, obrigando-as a utilizarem o ECF sempre que promovessem saídas de mercadorias. Frisa que no presente caso se trata de empresa que somente comercializa produtos submetidos ao regime da substituição tributária (álcool, gasolina e diesel), com a fase de tributação encerrada, e por um equívoco cometido por seus empregados, em parte devido a ignorância com assuntos fiscais, foram emitidas durante o exercício de 2005, 2006 e 2007 Notas Fiscais série D1, por solicitação dos seus clientes consumidores, ao invés do Cupom Fiscal. Indaga qual foi o prejuízo que sofreu o erário baiano com a emissão da Nota Fiscal D1 em lugar do Cupom Fiscal, tendo em vista que esse documento não dá direito ao adquirente de apropriar-se de crédito fiscal, e que todas as mercadorias nelas descritas já se encontravam com a fase de tributação encerrada. Insiste em que a ocorrência se deu por equívoco dos frentistas ao atender a um pedido do cliente consumidor para que fosse emitida a Nota Fiscal D1, não implicando qualquer prejuízo fiscal ao Estado, já que as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, e além disso na ocorrência de falta de energia elétrica, ou mesmo avaria no equipamento ECF, o cliente consumidor terá que estar de posse de documento fiscal, que naturalmente tem de ser a Nota Fiscal D1, até mesmo em face da obrigatoriedade da emissão de documento fiscal nas vendas realizadas. Reitera o pleito do cancelamento da multa, com fundamento no art. 158 do RPAF, pois não houve falta de recolhimento do tributo, haja vista o regime da substituição tributária, e também não se constatou a ocorrência de dolo, fraude ou

simulação. Grifa que, para provar que as operações dizem respeito a combustíveis, mercadorias com fase de tributação encerrada, fez juntada de cópias de Notas Fiscais D1 emitidas à época dos fatos em questão, por amostragem. Transcreve ementas e trechos de votos proferidos em decisões deste Conselho.

Reitera que essa multa tem caráter confiscatório, afrontando as garantias constitucionais.

Pede que o Auto de Infração seja anulado, por cerceamento do direito de defesa, ou que a multa seja cancelada, por inexistência de prejuízo aos cofres públicos, tendo em vista que as mercadorias comercializadas já se encontravam com fase de tributação encerrada, e por ter caráter confiscatório.

Consta à fl. 227 um recibo pelo qual o fiscal autuante fez entrega de cópias de demonstrativos ao autuado, reabrindo o prazo de defesa, vindo então aos autos o instrumento às fls. 229/246, repetindo os termos da peça às fls. 196/212.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este prestou nova informação (fls. 254-255) dizendo que forneceu novas cópias dos demonstrativos ao contribuinte. Comenta que no caso do item 1º as omissões de saídas foram maiores do que as omissões de entradas, tendo sido aplicadas multas de R\$ 50,00 por exercício fiscalizado. Quanto ao item 3º, diz que se trata de multa de 2% por descumprimento de obrigação acessória, e a legislação determina que seja cobrada a multa pela emissão de outro documento fiscal em lugar do exigido, e, embora as mercadorias comercializadas se encontrem enquadradas na substituição tributária, tal fato não é capaz de elidir a infração, uma vez que o contribuinte está obrigado a emitir Cupom Fiscal para documentar as vendas realizadas a consumidores finais e “a ECF” não esteve quebrada e não houve comunicação de necessidade de manutenção.

## VOTO

Neste Auto de Infração foram feitos três lançamentos. Inicialmente foi impugnado apenas o 3º: embora na defesa seja feita menção à “infração 02”, o teor da impugnação deixa claro que o que foi contestado foi o terceiro lançamento, que acusa emissão de outro documento fiscal diverso daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal, sendo aplicada a multa de R\$ 274.834,96, equivalente a 2% do valor das operações. Depois, ao se manifestar acerca de uma diligência, questionou também o 2º lançamento, indagando qual seria acusação.

Foi suscitada a nulidade da autuação, alegando o autuado que não recebera cópias dos demonstrativos fiscais. Esse vício foi sanado, determinando-se que fossem entregues cópias dos demonstrativos e que fosse reaberto o prazo de defesa. Também foi alegada falta de clareza da imputação. Tal alegação não merece acolhida, pois a descrição dos fatos foi feita de forma satisfatória.

Quanto ao mérito, reclama que a multa do item 3º seria aplicável em se tratando de contribuinte que comercializasse mercadorias com tributação normal, porém no seu caso tal multa seria absurda, pois somente comercializa produtos submetidos ao regime da substituição tributária (álcool, gasolina e diesel), estando todos com a fase de tributação encerrada, sendo que por um equívoco cometido por seus empregados, em parte devido à ignorância com assuntos fiscais, foram emitidas Notas Fiscais de Venda a Consumidor, por solicitação dos seus clientes consumidores, ao invés do Cupom Fiscal, porém não houve prejuízo para o erário, uma vez que todas as mercadorias comercializadas já se encontravam com a fase de tributação encerrada. Roga pelo cancelamento da penalidade, com fundamento no art. 158 do RPAF, argumentando que neste caso não houve falta de recolhimento do tributo, haja vista o regime da substituição tributária, e também não se constatou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 cancelada, por inexistência de dolo, fraude ou simulação, 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 documentos 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.

Inclusive no presente Auto de Infração, no item 1º, foi aplicada multa de R\$ 50,00 por falta de emissão de documentos fiscais nas saídas de mercadorias não sujeitas a tributação.

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

Em caso de postos de combustíveis, quando preenchidos os dois requisitos estipulados pela lei para dispensa ou redução da multa, considerando-se que as operações se encontravam com sua fase de tributação encerrada, e não sendo demonstrada a existência de dolo, fraude ou simulação, é 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, 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.

No entanto, neste caso, embora a defesa alegue que todos os produtos comercializados estariam submetidos ao regime de substituição tributária (álcool, gasolina e diesel), a própria defesa

juntou cópias de Notas Fiscais de Venda a Consumidor demonstrando que o posto vende flanelas, estopas, água destilada, vasilhames. Por isso, em vez da redução da multa para R\$ 50,00, proponho a redução para o equivalente a 10% da multa originariamente aplicada, seguindo precedentes deste Conselho em casos semelhantes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, reduzindo-se porém a multa do item 3º para R\$ 27.483,50, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **022073.0197/10-4**, lavrado contra **TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, porém, com redução da multa aplicada em relação ao item 3º, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 32.951,94**, previstas nos incisos IX, XIII-A, “h”, e XXII, do mesmo dispositivo legal mencionado, mais os acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00, **tendo em vista alteração ocorrida no valor da multa, com repercussão no total do crédito tributário.**

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR