

**PROCESSO** - A. I. N° 206956.0006/11-8  
**RECORRENTE** - HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO PARALELA 2)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0300-05/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 18/02/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0011-11/13

**EMENTA:** ICMS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR EM SUBSTITUIÇÃO A CUPONS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Multa reduzida com fulcro no artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Reduzido o montante da multa aplicada para o equivalente a 10%, considerando que os produtos comercializados tiveram imposto pago por antecipação (combustíveis) e que os documentos fiscais foram emitidos e escriturados regularmente. Infração subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0300-05/11), a qual julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/08/2011, para imputar ao sujeito passivo o cometimento da infração de emissão de documento fiscal diverso daquele de uso nas situações em que se encontra obrigado, ou seja, equipamento de controle fiscal, no exercício de 2006, sendo exigida multa por descumprimento de obrigação acessória, no importe de R\$10.981,63, equivalente a 2% sobre o valor das notas fiscais série D-1 emitidas, conforme demonstrativo e documentos de fls. 07 a 136.

O contribuinte formalizou impugnação tempestiva (fls. 144/152), tendo o autuante prestado a informação fiscal de praxe (fls. 156/157).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

*“Cumpre o presente Auto de Infração de exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 10.981,63, tendo em vista a emissão de documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, nas situações em que está obrigado, nos meses de janeiro / setembro de 2006.*

*Observe que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, às fls. 07/34 do presente PAF para formalizar a exigência, sendo aplicada a multa de 2% sobre as operações.*

*O sujeito passivo invoca, antes, pela nulidade do presente feito, considerando que a autuação encontra-se eivada de vícios, uma vez que no Auto de Infração, ora impugnado, não restou clara a infração que lhe estava sendo imputada. Diz que os dispositivos legais supostamente violados não possuem pertinência com o enquadramento fático descrito. Completa que o Lançamento fiscal não pode prescindir da correta categorização dos fundamentos jurídicos que conferem substrato à imposição.*

*Tem razão o sujeito passivo em questionar o equívoco cometido pelo preposto fiscal, ao indicar para a infração em tela, como o dispositivo infringido, o artigo 824-D, inciso II, do RICMS BA, porquanto correto é o artigo 824-B, do mesmo regulamento, ao estabelecer que “os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF para documentar tais operações ou prestações”, para o qual desde já fica retificado. Quanto à descrição da infração nenhuma alteração carece. Está corretamente consignada, sendo clara e objetiva em relação ao fato imputado.*

*Ademais, temos que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19, RPAF BA). Nessa linha, o artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h”, RPAF BA, indicado no Auto de Infração combatido, exprime: “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”.*

*Dessa forma, ao impugnar o presente Auto de Infração, o contribuinte não precisou limitar-se à impugnação dos fatos, mas se estendeu às conseqüências jurídicas advindas daqueles fatos, a cobrança de multas, porque entendeu exatamente do que estava sendo acusado, se permitindo exercer com liberdade o direito à ampla defesa, ao contraditório, fazendo serem conhecidas todas as suas alegações e interferindo no processo com as provas e argumentos de que dispunha em seu favor.*

*Ante o exposto, não se observa nos presentes autos, qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF BA, que possibilite a decretação de nulidade do lançamento fiscal; a incorreção havida não impossibilitou a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório.*

*Superadas as questões adjetivas, no mérito, inicialmente devo ressaltar que o artigo 238 em seu § 2º estabelece que 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, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, observada a natureza da operação ou prestação. Nesta situação, o contribuinte obrigado a escriturar livros fiscais registrará, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO, o motivo e data de ocorrência da impossibilidade de emissão do documento fiscal via ECF.*

*Decerto que não se verificou, no caso concreto, qualquer omissão de saídas, do contrário não se estaria a exigir obrigação instrumental de fazer, com a imposição da multa, mas a obrigação principal de pagar o imposto devido.*

*Entendo perfeitamente caracterizada a imposição da multa por descumprimento da obrigação acessória na emissão de notas fiscais nas vendas de mercadorias (combustíveis) a não contribuintes do ICMS, estando o contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal, conforme a orientação contida no art. 824-B, RICMS BA, submetendo-se o autuado a multa de 2% do valor da operação, de acordo com o art. 42, inciso XIII-A, Lei 7.014/96.*

*Nesse desiderato, estando a multa contida na Lei de ICMS desse Estado, não há falar em violação a princípios da proporcionalidade, razoabilidade. Não competindo aos órgãos julgadores à apreciação da existência de possível desconformidade (artigo 167, I, RPAF BA).*

*Contudo, sobre a redução do valor da multa, igualmente pleiteada pelo sujeito passivo, ainda mesmo quando não houve a comprovação de dolo, fraude ou simulação e tampouco se cogitou da falta de recolhimento de tributo, entendo que a multa é especificamente aplicada à situação em comento, sou pela sua manutenção, nos termos do art. 158, RPAF.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$ 10.981,63.”*

O sujeito passivo, inconformado, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 187/194, apresentando, inicialmente, uma breve síntese da ação fiscal e da Decisão recorrida.

Em seguida, concentrou os seus argumentos recursivos no pleito tendente à redução da penalidade imposta, asseverando que o julgador de primeira instância equivocou-se ao não promover a redução da penalidade imposta ao recorrente, desconsiderando os princípios da proporcionalidade e proibição dos excessos, que funcionam como controle dos atos estatais e devem pautar a extensão e a intensidade dos mesmos, levando em conta o fim a ser atingido, o qual não deve ser o emprego da letra fria da lei, mas sua adequação aos fatos concretos, cabendo ao aplicador da norma usá-la de modo sensato, considerando a situação específica de cada contribuinte.

Destacou que, no tocante às multas tributárias, é assente na doutrina que os critérios para sua fixação devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, citando e transcrevendo decisões do STF, relativas a processos para redução de multas aplicadas em descompasso com o critério da razoabilidade.

Por ser o comércio de combustíveis a atividade desenvolvida pela empresa, os produtos se enquadravam no regime de substituição tributária, portanto, recebia as mercadorias com tributação encerrada, logo com o imposto incidente nas suas operações efetivamente recolhido

aos cofres públicos pelas refinarias distribuidoras, não restando, por consequência irrefutável, saldo de tributo a pagar.

Assim, a fiscalização efetivada pelas autoridades fazendárias não encontrou saldo de imposto não recolhido aos cofres públicos, cingindo-se a autuação apenas a suposto descumprimento de deveres instrumentais.

Aduziu ser indubitável que no caso em análise não existiu qualquer prejuízo ao erário público, seja no tocante ao volume da arrecadação, posto que houve pagamento integral do ICMS pelos substitutos tributários, seja em relação à fiscalização das atividades do contribuinte, policiado durante todo o período correspondente entre janeiro a dezembro de 2006, no qual em apenas dois meses foi apontada infração à legislação fiscal, demonstrando a falta de contumácia do defendente.

Assegurou que a conduta imputada ao recorrente consistiu na emissão de documentação fiscal diverso daquele previsto na legislação, circunstância muito menos gravosa do que a falta de emissão de documentação fiscal, o qual, ainda que emitido erroneamente, não se mostrava eivado de vícios ou incorreções que o tornassem imprestável aos olhos da fiscalização, que pode auditar as atividades do contribuinte e aferir normalmente o volume de suas operações, concluindo pela inexistência de omissões de saída.

Prosseguindo, argumentou não ter descumprido seus deveres instrumentais, porquanto a obrigação de documentar suas operações foi efetivamente cumprida, embora de forma incorreta, vindo esse Egrégio Conselho de Fazenda, em todos os casos em que se apura a falta de emissão de notas fiscais, a aplicar a multa de R\$50,00, conforme se poderia verificar no Acórdão JF nº 0173-03/11, da lavra da 3ª Junta de Julgamentos Fiscais, transcrevendo trecho como sustentação de sua tese.

De igual forma, citou e reproduziu Decisão da 4ª JF, e do julgamento da 2ª CJF, as quais aplicaram a redução de multa em casos idênticos, ou seja, de empresas de comércio de combustíveis.

Concluiu, requerendo a exclusão ou a redução para R\$50,00 da penalidade imposta, em face da ausência de dolo e a inexistência de prejuízo ao erário público, com fulcro na aplicação ao caso concreto da regra 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 200/202, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, manifestando que a autuação está fundamentada pela legislação fiscal em vigor, precisamente no art. 824-B, do RICMS, o qual impõe ao contribuinte a obrigação acessória de emitir o cupom fiscal, independente do regime tributário a que estão submetidas às mercadorias.

Com relação ao pedido de redução ou cancelamento da multa, observou que o referido pleito tem seu deferimento condicionado à configuração de determinadas circunstâncias, acompanhadas das devidas provas, sob pena de não ser conhecido.

Pontuou que, na hipótese vertente, o sujeito passivo não comprovou a ocorrência de nenhuma das hipóteses autorizadoras da dispensa aventada e, com amparo no art. 158 do RPAF, o inacolhimento do pleito se mostrava imperioso.

#### **VOTO (Vencido quanto o valor da multa)**

Consoante relatado, é objeto do Recurso Voluntário sob comento, a Decisão da 5ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor histórico de R\$10.981,63.

Com efeito, a autuação foi motivada em face da emissão de documento fiscal diverso daquele decorrente de uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que o sujeito passivo se

encontra obrigado por imposição legal, consignando a peça acusatória que o contribuinte emitiu nota fiscal de venda a consumidor em paralelo ao uso do equipamento de controle fiscal.

A par disso, o autuante, ao registrar a imputação, demonstrou que a base de cálculo fora obtida em função dos valores levantados nos lançamentos do livro de Registro de Saídas das notas fiscais de venda a consumidor série D-1.

Sucedendo que a Decisão hostilizada não acolheu o pleito do sujeito passivo no sentido de cancelar ou reduzir a multa aplicada para o valor fixo de R\$50,00, porquanto se trata o autuado de um posto de combustíveis, onde praticamente toda a comercialização do estabelecimento se encontra com o imposto pago por antecipação, portanto, com as operações subsequentes livres de tributação, de acordo com o arts. 356 do RICMS/BA e 42, § 7º da Lei nº 7.014/96.

Destaque-se que a postulação do recorrente atinente ao cancelamento ou redução da multa para um valor fixo, porquanto inexistente dolo ou prejuízo ao erário, já foi tema analisado em decisões proferidas neste órgão julgador, sobretudo o questionamento do que se deve considerar mais grave, vender mercadorias sem a emissão de qualquer documento, ou emitir um documento fiscal inadequado.

Assim é que, sem margem a maiores discussões, mais grave se apresenta a falta de emissão de documento e, sendo aplicada pela fiscalização a multa fixa por falta de emissão de qualquer documento fiscal nas operações já tributadas por antecipação, ou seja, com a fase tributável já encerrada, onde, por meio de levantamento quantitativo de estoques de postos de combustíveis, se apura falta de emissão de notas fiscais, isto é, omissões de saídas, muito mais justo, lógico e coerente se apresenta a imputação da mesma penalidade imposta ao contribuinte que emitiu indevidamente Nota Fiscal de Venda a Consumidor, em lugar do Cupom Fiscal nas vendas de mercadorias, frise-se, com tributação já encerrada.

Válido acrescentar que as multas devem ser aplicadas como ferramenta para obrigar o contribuinte a pagar o imposto pertinente, principalmente a acessória, a qual não deve se confundir com o fim precípua da cobrança do imposto devido.

Conquanto os argumentos defensivos, por si só, não se apresentem suficientes para que se julgue insubsistente a infração sob exame, porquanto ausentes indicativos de prática de dolo, fraude ou simulação, além de confirmada a condição de que a infração não implicou na falta de recolhimento do imposto, tratando a hipótese de mercadoria (combustíveis) com fase de tributação encerrada, é inegável a plausibilidade da aplicação dos arts. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e 915, § 6º, do RICMS-BA, os quais autorizam a redução das multas aplicadas.

Evitando delongas desnecessárias, em estrita consonância com a legislação vigente, bem como posicionamento adotado por este Colegiado, a multa acessória aplicada deve ser reduzida para R\$50,00.

Concludentemente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao valor da multa)**

Em que pese à excelente fundamentação contida no voto do ilustre Relator, discordo da aplicação da redução do valor da multa para o valor de R\$50,00, pelas razões que passo a expor.

Dentre outros intentos, as multas previstas na legislação tributária cumprem finalidades educativas ou coercitivas. Na situação presente a multa foi aplicada em decorrência de o contribuinte ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de Equipamento de Controle Fiscal (ECF) nas situações em que estava obrigado.

Segundo o disposto no art. 238, do RICMS/BA os contribuintes usuários de ECF obrigados a emitirem cupom fiscal, podem emitir outros documentos fiscais relativos à mesma operação e/ou prestação e o seu parágrafo 1º estabelece que *“Nas hipóteses previstas nos incisos I e II, 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”.*

Nestas situações, o contribuinte deve emitir, também, o cupom fiscal através do ECF, exceto haja impossibilidade nas situações em que é previsto na legislação do ICMS.

A multa estabelecia inicialmente um percentual de 5% pela emissão de outro documento fiscal em substituição ao cupom fiscal decorrente do uso de ECF prevista no art. 42, XIII-A, "h" foi acrescentada pela Lei nº 8.542/02, com efeitos a partir de 01/01/03. Tendo sido revelada excessiva, o percentual da multa foi reduzido para 2%. O objetivo foi fazer com que as empresas usuárias de ECF registrassem suas operações mercantis naqueles equipamentos, tendo em vista que os mesmos possuem Memória Fiscal inviolável, preservando os registros de dados mesmo que venham sofrer intervenções regulares ou irregulares. Esse procedimento possibilita ao Fisco efetuar leituras dos dados acumulados nos ECFs durante toda a sua vida útil, tanto dos ECFs novos ou já utilizados, tendo em vista que precisam ser cadastrados previamente na Secretaria da Fazenda, antes de ser posto em uso, possibilitando um acompanhamento e controle sobre as operações realizadas por cada estabelecimento.

Por sua vez, o software utilizado possibilita a criação do Registro Tipo 60 que serve para informar as operações e prestações realizadas com os documentos fiscais emitidos por ECF, os quais podem ser utilizados na aplicação de roteiros de auditorias a exemplo de estoques.

A emissão de notas fiscais ao invés do cupom fiscal que está obrigado dificulta o exercício de controle por parte da administração tributária, quer seja pela dificuldade de controle de emissão, escrituração, adulteração, além da necessidade de manipular dados manualmente quando da execução dos trabalhos de fiscalização.

Pelo exposto, a intenção do legislador ao instituir a multa em comento foi implementar um controle mais eficaz pelo Fisco, o que não ocorre com a mesma segurança quando for emitida apenas a nota fiscal. Entretanto, apesar desta imposição ter começado a vigorar no início do ano de 2003, tempo suficiente para os contribuintes tomarem conhecimento da sua aplicação, o percentual de 2% em algumas situações revelou-se excessivo.

Na situação presente, embora reste caracterizado que o autuado tenha descumprido a obrigação acessória que implicou na aplicação da multa, trata-se de estabelecimento revendedor de combustível cujo ICMS é pago por antecipação e as notas fiscais emitidas em lugar do cupom fiscal foram devidamente escrituradas nos livros Fiscais próprios. Entendo que a redução da multa de R\$10.981,63 para R\$50,00 proposta pelo nobre Relator torna insignificante diante da relevância em termos da finalidade que a multa foi instituída, desconstituindo sua materialidade em expressão monetária.

Pelo exposto, nesta situação específica, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, baseado nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade para promover maior justiça fiscal, voto no sentido de acatar o pedido do recorrente objetivando a redução da multa aplicada para o percentual de 10% do montante indicado no Auto de Infração, que resulta em valor de R\$1.098,15 conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	Aliq %	Multa/Autuado	Multa %	Multa/ Devida
31/01/06	09/02/06	545.715,71	2,00	10.914,31	10,00	1.091,43
28/02/06	09/03/06	96,93	2,00	1,94	10,00	0,19
31/03/06	09/04/06	1.105,64	2,00	22,11	10,00	2,21
30/04/06	09/05/06	109,97	2,00	2,20	10,00	0,22
31/05/06	09/06/06	1.446,46	2,00	28,93	10,00	2,89
30/06/06	09/07/06	102,17	2,00	2,04	10,00	0,20
31/07/06	09/08/06	390,00	2,00	7,80	10,00	0,78
31/08/06	09/09/06	15,00	2,00	0,30	10,00	0,03
30/09/06	09/10/06	100,00	2,00	2,00	10,00	0,20
<b>Total</b>				<b>10.981,63</b>		<b>1.098,15</b>

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206956.0006/11-8**, lavrado contra **HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO PARALELA 2)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.098,15**, prevista no inciso XIII-A, “h”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à redução da multa) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à redução da multa) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Alessandra Brandão Barbosa e Fábio de Andrade Moura.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à redução da multa)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à redução da multa)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS