

**PROCESSO** - A. I. N° 022073.0197/10-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO PACATUBA)  
**RECORRIDOS** - TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO PACATUBA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0251-03/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 09/07/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0197-11/13

**EMENTA:** ICMS. 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 de Fazenda 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0251-03/11), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 20/09/10, sendo alvo de ambos os apelos apenas a infração 3, a seguir descrita:

*Infração 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.*

Concluída a instrução do feito, a Junta de Julgamento Fiscal proferiu o acórdão recorrido, nos seguintes termos:

*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 subseqüentes 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.*

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, o órgão julgador de Primeira Instância recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

O contribuinte, de seu turno, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 274/285, aduzindo que, não obstante a redução levada a efeito pela Junta de Julgamento Fiscal, a penalidade aplicada na infração 3 ainda representa mais de R\$50.000,00, o que é confiscatório e desproporcional, principalmente considerando que o imposto resultante das operações com as mercadorias objeto da emissão das referidas notas fiscais foi retido anteriormente pela refinaria de petróleo ou pelas distribuidoras, consequentemente com fase de tributação encerrada.

Diz não ter havido prejuízo ao Erário e que a jurisprudência do Conselho Fazendário 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, deve ser aplicada apenas a multa de R\$50,00, à medida que o imposto já foi recolhido.

Afirma, ainda, 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 a se apropriar de crédito fiscal, e que todas as mercadorias nelas descritas já se encontravam com a fase de tributação encerrada.

Aduz que, 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.

Defende o caráter confiscatório da multa aplicada e pugna, ao final, pelo provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no opinativo de fls. 291/293, opinou pelo Não Provimento do Recurso, sob o argumento de que a emissão de documento fiscal via ECF é uma obrigação tributária vital para a fiscalização, quando tratamos de um comércio efetivado em larga escala, com todas as nuances atinentes à venda e circulação de combustíveis.

Diz também não ser razoável que o sujeito passivo não tenha tomado qualquer atitude para evitar essa conduta equivocada dos seus prepostos, ao longo dos três exercícios fiscalizados.

Conclui que não há como se asseverar a inexistência de prejuízo ao Erário, pelo menos do ponto de vista da fiscalização.

Também entende não merecer abrigo o pedido de cancelamento da multa, pois ocorreu uma atividade volitiva do autuado em não emitir o documento fiscal concomitantemente à realização da operação comercial, existindo, assim, ao menos, um dolo eventual.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

Consoante relatado, cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário que tem por objeto a infração 3, do presente lançamento de ofício, através do qual foi inicialmente imposta multa de

R\$274.834,96, em virtude da emissão de outro documento fiscal diverso daquele previsto para o usuário de equipamento de controle fiscal.

A Junta de Julgamento Fiscal, considerando tratar-se o autuado de um posto de gasolina, que opera em sua emagadora maioria, com mercadorias sujeitas à antecipação tributária com encerramento de fase de tributação, reduziu a penalidade aplicada a 10% do valor inicialmente lançado, o que, em valores da data da Decisão da Primeira Instância, supera R\$40.000,00.

No que concerne ao Recurso de Ofício, entendo que a Decisão de piso não merece qualquer censura, já que o sujeito passivo atende aos requisitos previstos no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, para obter o benefício da redução da penalidade aplicada e essa redução, no caso concreto, não foi exagerada de modo a ensejar a modificação do julgado. Na verdade - e aqui já se adentra à análise do Recurso Voluntário -, a penalidade que remanesceu após a redução levada a efeito pela JJF ainda é muito severa considerando o baixíssimo grau de lesividade da conduta do sujeito passivo.

Destarte, entendo que a multa deve ser reduzida para R\$50,00, utilizando como fundamentação o bem lançado voto do nobre Conselheiro Valnei Sousa Freire, no julgamento do Auto de Infração nº 206956.0012/10-0:

*"No mérito, a autuação foi motivada em face da emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente de uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Consta na peça acusatória que o contribuinte emitiu nota fiscal de venda a consumidor em paralelo ao uso do equipamento de controle fiscal, fato que não é permitido pela legislação.*

*Com efeito, o autuante, ao promover 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.*

*Do exame da procedimentalidade, verifico ter a Decisão hostilizada, não acolhido o pleito do sujeito passivo, pelo cancelamento ou redução da multa aplicada para um percentual de 1%, 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 art. 356 do RICMS/BA e art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96.*

*Meritoriamente, para decidir a postulação do recorrente atinente ao cancelamento ou redução da multa para um percentual de 1%, porquanto inexistente dolo ou prejuízo ao erário, acho conveniente trazer ao universo processual aspectos analisados 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?*

*Sem margem a maiores discussões, mais grave se apresenta a falta de emissão de documento, e sendo aplicada pela fiscalização a multa para quem deixa de emitir 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, de R\$ 50,00, muito mais justo, lógico e coerente ser imposta a mesma penalidade quando o contribuinte emitiu indevidamente Nota Fiscal de Venda a Consumidor, em lugar do Cupom Fiscal nas vendas de mercadorias, frise-se, com tributação já encerrada.*

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

*Conquanto os argumentos defensivos não sejam suficientes para que se julgue insubsistente a infração sob exame, 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 de mercadoria (combustíveis) com fase de tributação encerrada, é inegável a plausibilidade da aplicação do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e do 915, § 6º, do RICMS-BA, autorizando a substancial redução das multas aplicadas.*

*Concludentemente, em consonância com posicionamentos adotados por este Colegiado, opino pela redução da multa acessória aplicada para R\$50,00, embasado no § 7º, art. 42, da Lei nº 7.014/96.*

*De todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário".*

O fato de o próprio sujeito passivo ter apresentado umas poucas notas fiscais modelo D1 contendo mercadorias que estão fora do Regime da Substituição Tributária - o que, como cediço,

representa muito pouco no âmbito das operações realizadas por postos de combustíveis - não autoriza a imposição de tão gravosa penalidade. Ao revés, demonstra, na verdade, a boa-fé do sujeito passivo em fornecer ao Fisco tudo e até mais do que lhe fora solicitado.

Nesse contexto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reduzir a multa da infração 3 para R\$50,00.

#### **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 aplicada na infração 3, de R\$ 274.834,96 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 seqüencial 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 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\$ R\$ 274.834,96 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. Também, considero razoável a redução para 10% do valor exigido de R\$274.834,96 o que resulta em valor devido de R\$27.483,49, implicando em porcentual de 0,2% sobre o faturamento .

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 NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto, mantendo a exigência fiscal no valor de R\$32.951,94 conforme decidido pela 1ª JF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 022073.0197/10-4, lavrado contra **TORRES BARBOSA COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO PACATUBA)**, 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 recorrente 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, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Fontes Reis e Rubens Soares Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS