

A. I. Nº - 206956.0005/12-0  
AUTUADO - JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - PAULO APARECIDO ROLO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 15.02.2013

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0021-04/13**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRIBUINTE USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM LUGAR DO CUPOM FISCAL QUE ESTÁ OBRIGADO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A legislação tributária estadual determina que os contribuintes do ICMS que realizarem venda de mercadorias relacionadas a combustível para não contribuintes deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) no sentido de documentar a operação. O não atendimento desta determinação resulta na aplicação da multa de 2% sobre o valor de cada operação ao contribuinte usuário de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. Infração comprovada. Reduzida a penalidade para o patamar de 10% do valor da multa acessória aplicada, com fulcro no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 10/09/2012, foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de irregularidade concernente à legislação do ICMS de ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF) nas situações em que está obrigado. Foi elaborado o demonstrativo mensal dos valores devidos (fl. 8) e o demonstrativo das notas fiscais de venda a consumidor emitidas (fls. 09/10) e entregues ao contribuinte mediante recibo.

Multa lançada de R\$13.598,32 correspondente a 2% do valor de cada operação realizada sem a emissão do documento fiscal decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF) nas situações em que está obrigado, relativo aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2008, conforme previsto no art. 42, inciso XIII-A, alínea “h” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

O contribuinte autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 88/101, com documentos anexos, acostados aos autos, visando desconstituir ou, subsidiariamente, reduzir a penalidade aplicada na exigência fiscal, objeto do Auto de Infração em tela, nos termos que passo a expor.

Diz que o Auto de Infração supra epigrafado, tem origem no procedimento de fiscalização emanado da O.S. 505914/12, referente aos fatos circunscritos ao período fiscalizado de 01/01/2008 a 31/12/2008, gerando evidente irresignação de sua parte, em vista das razões que são demonstradas com esmero ao longo da peça de contestação.

De pronto alega que, funda-se a infração supracitada sobre a contraditória premissa de haver o contribuinte emitido documento fiscal diverso do Cupom Fiscal. Destaca que, a pretensa antijuridicidade, está no fato de que o documento emitido não era o mais adequado, posto que

conforme o Auditor, a legislação não permitia que a empresa declarasse as suas vendas amparadas por notas fiscais, porquanto sendo usuária de equipamento de controle fiscal, defeso lhe seria a utilização de outro meio legal para acobertar suas vendas que não o cupom fiscal.

Assevera que não esqueçamos de que o direito é uno. E por assim dizer, nenhuma norma terá a completude exegética se analisada isoladamente da teia jurídica que compõe o ordenamento pátrio, e tão pouco se afastada das circunstâncias fáticas que circundam o episódio que se pretende subsumir.

Portanto diz que, há de se demarcar, para não descuidar da teleologia, que a pena tem como finalidade a inibição ou retribuição a uma conduta ilícita, todavia a ilicitude não pode ser admitida apenas pelo seu aspecto formal, considerado exclusivamente a desconformidade da conduta com o direito, mas nomeadamente deve-se sopesar a conduta com o aspecto material da ilicitude, neste caso com a respectiva lesão a um bem jurídico. Este é o magistério do professor Guilherme de Souza Nucci sobre o conceito de licitude que transcreve.

Por este prisma, destaca que a consideração inicial a fazer será quanto a se houve prejuízo causado ao erário pela conduta contida na apontada infração 01 ou apenas tudo não passou da bagatela de mera desobediência à norma sem reflexos financeiros negativos para a fazenda pública? A resposta é que a autuada não incorreu em ilicitude porquanto de sua conduta não resultou lesão financeira para os cofres públicos.

Mais ainda, as operações de venda a consumidor que deram origem ao Auto aqui combatido são exclusivamente de produtos enquadrados no regime de substituição tributária por força de Convênio. Portanto, o contribuinte recebe as mercadorias com tributação encerrada, ficando o recolhimento do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição sob a responsabilidade deste para fins de recolhimento ao estado da Bahia.

Solicita, então, o exame do Livro Registro de Saídas do contribuinte (Anexo 3) acostado aos autos as fls. 109 a 133, onde pode ser constatado, de forma inequívoca, ressaltadas por marcador de texto, que as operações elencadas pelo Auditor Fiscal em sua peça de autuação estão todas escrituradas sob o Código Fiscal de Operação – CFOP 5.656, venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados a consumidor ou usuário final.

Portanto, pela licitude da conduta, diz que o cancelamento da multa objeto da Infração 01 é inevitável, pois não se admite sob a égide do ideal republicano seja o cidadão exposto a ações arbitrárias, perpetradas pelo Estado, sobretudo quando repercute sobre a propriedade privada para conferir a aquele, enriquecimento sem causa. Devendo por isso ser cancelada com espeque no § 4º do art. 46 da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia; no § 7º, art. 42 Lei nº 7.014/96; no art. 158 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

De outra forma, pede o cancelamento da multa por ausência de dolo, fraude e simulação. Destaca que, a doutrina penal faz notável distinção entre dolo genérico e dolo específico, este representa a realização de uma conduta ilícita com vistas a alcançar um objetivo específico ilícito, já o primeiro ocorre com a mera prática da conduta tipificada desconectada de um fim antijurídico, que, portanto, não confere à conduta desvalor social ou lesão a bem jurídico.

Diz que, em que pese ser conduta típica de infração à legislação do ICMS utilizar documentos fiscais não autorizados para a operação, o procedimento não implicou em finalidade ilícita, antijurídica por não vinculada a repercussão financeira negativa aos cofres públicos ou qualquer lesão a bem jurídico, posto que não objetivou evasão fiscal.

E por assim pensar, destaca que não há falar em dolo, fraude ou simulação quanto à conduta sem finalidade ilícita, o que fere de morte a pretensa Infração 01. Devendo por isso, repete-se: ser cancelada a multa com espeque no § 4º do art. 46 da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia; no § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96; no art. 158 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Discorre ainda sobre o princípio do não confisco, onde diz que é mais um princípio a encerrar limitação ao poder de tributar imposta ao Estado pelo poder constituinte originário e é também um Direito Fundamental do Contribuinte protegido por cláusula pétrea implícita. Da Carta Magna destaca alguns mandamentos que os citam.

Observa que o moderno confisco não autoriza exercício de discricionariedade estatal nos moldes dos regimes absolutistas do passado, vez que, hodiernamente, o submete ao limite do princípio do não confisco, pois por derivação do direito de propriedade e pressupostos de legalidade, seu exercício foi mitigado.

Assim sendo, diz que, não basta a mera positivação da multa, é preciso que a gênese da penalidade assim o requeira e a conduta justifique o confisco em razão de extremada repreensão social para justa reprimenda a lesão de bem jurídico importante. Destaca então que, uma mera penalidade formal, não tem estatura genética para derivar em pena de confisco, a uma: porque não lhe foi conferida pelo legislador esta prerrogativa, não quis o legislativo autorizar a expropriação pecuniária em volume de características confiscatórias; a duas: porque a penalidade formal em tela não tem o desiderato de coibir conduta cujo desvalor tenha o condão de justificar o confisco, a multa refere-se a conduta insignificante do ponto de vista do potencial dano ao erário; e a três: porque, de todo o exposto, já restou provado que a contribuinte não incorreu em ilicitude, pois sua conduta não resultou em prejuízo para o erário. Não está configurado o dolo, nem a fraude, nem a simulação.

Deste modo assevera que, será de inquestionável justiça fiscal, o peremptório cancelamento da multa, circunscrevendo esse Egrégio Conselho de Fazenda nos primados do princípio do não confisco, com espeque na alínea “b” do inciso XLVI do art. 5º da Constituição Federal e nos não menos importantes dispositivos infraconstitucionais multicitados, quais sejam: § 4º do art. 46 da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário da Bahia; no § 7º, art. 42 Lei nº 7.014/96; no art. 158 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Por fim, diz que a aplicação da multa tipificada na Infração 01 deve ser afastada em sua totalidade, mormente por lhe faltar objeto, pois como demonstrado pelos argumentos retro alinhados não se configurou na conduta atacada pelo Fisco uma ação antijurídica. Contudo, por eventualidade há de ser visitada por outros ângulos e pontos de vista.

Logo destaca que a análise deve seguir critérios objetivos para aferir de forma efetiva ter a empresa capacidade econômica para suportar a exação fiscal. No caso concreto, sob contenda, sobressai com clareza solar o excesso da pena aplicada. A imposição foi a prescrita na alínea “h” do inciso XIII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, “2% (dois 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”.

Diz que a margem de lucro da atividade empreendida pelo setor de comércio de combustíveis, como é cediço, não ultrapassa a marca dos 3%, este percentual, considerem, é líquido, já computados toda a gama de impostos que compõe a excessiva carga tributária brasileira, de sorte que não há mais capacidade contributiva remanescente para suportar mais essa imposição fiscal, por isso não é crível que os eminentes Julgadores deste CONSEF aquiesçam com tamanha injustiça fiscal.

Faz-se, então, destaca o autuado, necessário a redução expressiva da multa aplicada para que seja atendido o princípio da capacidade contributiva com amparo no § 4º do art. 46 da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia; no § 7º, art. 42 Lei nº 7.014/96; no art. 158 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e sobretudo no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Destaca assim, alguns julgados do CONSEF, em caso semelhantes, considerando a alternativa de redução da multa aplicada, a exemplo dos Acórdãos Nº 0187-12/10, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e Nº 0025-11/10, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal e finalmente o Acórdão Nº 0109-05/11 da

5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Documento anexo 3) acostado aos autos a fls. 134/135. Todos embasados na aplicação fundamentada da redução prevista no § 7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, determinado a redução da multa aplicada ao valor de 10% (dez por cento).

Dado o exposto, requer o cancelamento da Infração 01 pela ausência de dolo específico, que seria a prática da conduta para impor lesão a bem jurídico em seu benefício, e a total ausência de dolo, fraude ou simulação no comportamento adotado pelo contribuinte; alternativamente requer a redução da multa, considerando, especialmente, as reiteradas jurisprudências deste colendo Conselho de Fazenda Estadual, embasadas na aplicação fundamentada da redução expressamente prevista no § 7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96.

O autuante prestou Informação Fiscal à fl. 80, reafirmando que o contribuinte foi autuado com a aplicação de multa formal pela emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Em relação a manifestação de defesa acostada aos autos pelo autuado, diz que não foi eficaz para justificar a impossibilidade de emissão do cupom fiscal.

Assinala ainda, em sua informação fiscal, foi verificado que não consta no registro de termo de ocorrência razão para ocorrido, e também, não foi identificado no Sistema INC, da Secretaria da Fazenda, atestado de intervenção nas datas autuadas.

Conclui requerendo a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal esta revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo as multas e suas bases de cálculo apurados consoantes os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto o Auto de Infração em tela preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito de defesa com plenitude.

De outro lado, refuto o pedido de cancelamento da multa objeto da presente lide, na forma argüida pelo defendant, por ausência de dolo, fraude e simulação, bem assim por não ter ocasionado qualquer prejuízo ao erário publico, uma vez que não há essa previsibilidade na legislação e o enquadramento da autuação está em total conformidade com a descrição dos fatos relacionados à ocorrência fiscal.

Verifico que foi imputado ao contribuinte autuado o cometimento de 01 (uma) infração em razão de ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal (ECF) nas situações em que está obrigado.

Adentrando no mérito, a obrigatoriedade da emissão do documento fiscal decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, conhecido por cupom fiscal, encontra-se previsto no artigo 824-B do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cujo teor faço por reproduzir:

*Art. 824-B. 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. (Grifo nosso)*

Quando solicitado pelo adquirente das mercadorias, o contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal (ECF) pode emitir Nota Fiscal, porém, neste caso, deve ser emitido, concomitantemente, o Cupom Fiscal e anexado à via fixa do documento fiscal emitido, no qual será consignado o número seqüencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF, conforme dispõe o § 1º, inciso II, art. 238 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que a seguir transcrevo.

Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação a mesma operação e/ou prestação: (**Grifo nosso**)

I - a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, se a Legislação Federal dispuser desta forma;

II - a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do adquirente dos bens. (**Grifo nosso**)

§ 1º 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. (**Grifo nosso**)

§ 2º 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.

No presente caso, a emissão das Notas Fiscais em lugar do Cupom Fiscal não foi motivada por solicitação do adquirente dos bens (art. 238, II, do RICMS/BA), nem tampouco em decorrência de sinistro ou razões técnicas (art. 238, § 2º, do RICMS/BA). A legislação tributária estadual é taxativa em determinar que os contribuintes do ICMS que realizarem venda de mercadorias para não contribuintes (art. 824-B do RICMS/BA) deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), o que não ocorreu para as operações de vendas de combustíveis acobertadas pelas Notas Fiscais objeto da presente autuação na forma do demonstrativo as fls. 09 a 10.

O não atendimento da determinação do art. 824-B, associado a não ocorrências das prerrogativas do art. 238, destacadas no parágrafo anterior, resultou na aplicação, pelo fiscal autuante, conforme descrito no Auto de Infração nº 206956.0005/12-0 em tela, da multa de 2% sobre o valor de cada Nota Fiscal emitida em lugar do Cupom Fiscal decorrente do uso do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) nas situações em que o autuado estava obrigado no período da ação fiscal.

Infração caracterizada.

Quanto ao pedido de redução das multas pleiteado pelo contribuinte, observo que está respaldado no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, onde diz que 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.

A análise das documentações acostadas aos autos não me permite ver com segurança de que o descumprimento da obrigação acessória pelo autuado não tenha implicado na falta de recolhimento do imposto na forma literal da expressão, uma das condições necessárias para redução ou dispensa da multa conforme dispõe o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Porém, nesta situação específica, trata-se de estabelecimento que comercializa na sua quase totalidade combustível que são submetidos ao regime de substituição tributária, com pagamento do ICMS por antecipação.

Consta na descrição dos fatos que a autuação decorre do cumprimento da O.S. nº 505914/12 apensado aos autos às fls. 142/143, onde são destacados diversos roteiros de auditorias por sugestão e, como tal, não foi constatada nenhuma outra irregularidade a não ser a da emissão de nota fiscal em lugar do cupom fiscal. É comum observar, no ramo de atividade da autuada, quando do desenvolvimento de fiscalização, a ocorrência de exigência do ICMS por responsabilidade solidária quando apurado omissão de entrada de mercadoria, além do ICMS-ST devido ou aplicação de multa quando apurado omissão de saídas.

Portanto, embora a emissão irregular de nota fiscal de venda a consumidor em lugar do cupom oriundo do ECF esteja infringindo a legislação, não dificultou o exercício da atividade fiscalizadora do autuante. Os roteiros de auditorias aplicados demonstram que não implicou em

falta de recolhimento do imposto, sendo que a infração apontada não caracteriza omissão do impugnante na emissão de documento fiscal, mas, sim, na emissão de documento inadequado para proposição posta pela legislação, o que não impossibilitou executar os roteiros de fiscalização expressos na O.S. nº 505914/12, objeto da presente autuação, motivo pelo qual deve ser atenuado o rigor da penalidade imposta.

Observo que, em algumas circunstâncias, decisões em primeira e segunda instância deste Conselho têm acatado o pedido de redução em ocorrências fiscais semelhantes. Nesses termos, na esteira dos precedentes deste Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0025-11/10, CJF 0007-11/10 e JJF 0109-05/11, entre outros citados pelo autuado em sua manifestação de defesa (fl. 99), acato o pedido do impugnante, reduzindo a multa para 10% do valor resultante da aplicação do percentual de 2%, conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Veneto	Base de Cálculo	Multa %	Valor Histórico	Reduzida a 10%
31/01/08	09/02/08	13.683,86	2	273,68	27,37
29/02/08	09/03/08	24.440,58	2	488,81	48,88
31/03/08	09/04/08	13.314,54	2	266,29	26,63
30/04/08	09/05/08	62.737,44	2	1.254,75	125,47
31/05/08	09/06/08	63.295,71	2	1.265,91	126,59
30/06/08	09/07/08	58.290,71	2	1.165,81	116,58
31/07/08	09/08/08	60.231,24	2	1.204,62	120,46
31/08/08	09/09/08	91.411,22	2	1.828,22	182,82
30/09/08	09/10/08	61.089,18	2	1.221,78	122,18
31/10/08	09/11/08	62.928,63	2	1.258,57	125,86
30/11/08	09/12/08	74.203,04	2	1.484,06	148,41
31/12/08	09/01/09	94.291,14	2	1.885,82	188,58
<b>Total da Infração 01</b>				<b>13.598,32</b>	<b>1.359,83</b>

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206956.0005/12-0, lavrado contra **JMF COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.359,83**, prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2013.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR