



DECISÃO Nº: 67/2011
PAT N.º: PROTOCOLO SET 501437/2008-9 - PAT 473/1ª URT.
AUTO DE INFR. N.º: 05874/1ª URT, de 08/12/2008
AUTUADA: COMERCIAL BOOG LTDA. ME.
ENDEREÇO: Av. Bernardo Vieira, 3775, Shopping Midway Mall –Tirol, Natal-RN
AUTUANTE: Edmilson Rodrigues de Paula Filho, mat. 87920

DENÚNCIAS: Ocorrência 01 – Emissão de nota fiscal inidônea ou irregular, nos termos do Regulamento do ICMS, no período de 30/10/2007 a 23/9/2008; Ocorrência 02 – Falta de emissão de cupons fiscais quando obrigado a fazê-lo; e Ocorrência 03 – Escrituração de reduções Z, no Registro de Saídas, com informações incorretas, quanto ao intervalo dos cupons fiscais emitidos em cada uma das datas, conforme demonstrativo anexo, parte integrante do auto de infração.

EMENTA –. Emissão de nota fiscal inidônea ou irregular, nos termos do Regulamento do ICMS, no período de 30/10/2007 a 23/9/2008; falta de emissão de cupons fiscais, quando obrigado a fazê-lo; e escrituração de reduções Z, no Registro de Saídas, com informações incorretas, quanto ao intervalo dos cupons fiscais emitidos em cada uma das datas.

- 1- *Notas fiscais de Venda a Consumidor foram emitidas após prazo máximo de validade.*
- 2- *A escrituração de reduções Z com informações incorretas é fato punível, não contestado pela defesa.*
- 3- *Embora Regulamento obrigue os possuidores à emissão de cupons fiscais, sendo notas fiscais de venda a consumidor exceção, entende-se que deve ser aplicada penalidade mais branda, em virtude da ausência de repercussão no imposto, literalmente exigida na penalidade originalmente proposta, o que é evidenciado pela ausência de cobrança de qualquer tributo.*
- 4- **AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE**

O RELATÓRIO

1.1 A DENÚNCIA

Entende-se do Auto de Infração 05874, da 1ª URT, lavrado em 08 de dezembro de 2008, que a firma acima epigrafada, bem qualificada nos autos, infringiu o artigo 150, incs. XIII e XIX, c/c arts. 413, 414, 415, III, 614, 782, 785, VI, 795, IV, e 797, todos do Decreto 13.640/97, pela emissão de nota fiscal inidônea ou irregular, nos termos do Regulamento do ICMS, no período de 30/10/2007 a 23/9/2008; falta de emissão de cupons fiscais

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



quando obrigado a fazê-lo; e escrituração de reduções Z, no Registro de Saídas, com informações incorretas, quanto ao intervalo dos cupons fiscais emitidos em cada uma das datas, conforme demonstrativo anexo, parte integrante do auto de infração

Ainda em concordância com as denúncias oferecidas, as faltas detectadas ensejaram as punibilidades previstas no artigo 340, incisos III, alínea “c”, VIII, “f”, e XI, “j”, do mesmo decreto, implicando em multa de R\$ 42.808,39 (quarenta e dois mil, oitocentos e oito reais e trinta e nove centavos), com os acréscimos monetários previstos no artigo 133 do mesmo decreto.

Foram anexadas cópias de notas fiscais, de livros fiscais e de leitura de memória de emissores de cupom fiscal, e relatórios de consulta do contribuinte.

1.2 A IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se à denúncia, alega o contribuinte, sucintamente, o que se segue:

1- Que caracterizada está a boa fé do contribuinte, que emitiu documentos e recolheu no prazo legalmente estipulado os impostos devidos, não cabendo multa tão exorbitante.

2- Que as multas devem ter caráter não confiscatório, e uma multa de 200% viola o princípio constitucional do não-confisco, ferindo também a moralidade prevista no artigo 37 da Lei Maior, com Lei 9.298/96 estipulando que a multa não pode ser superior a 2% (dois por cento).

3- Que em relação ao ICMS de 30/10/2007 a 23/09/2008, ocorreu a prescrição ou decadência em relação ao lançamento, pela homologação tácita do Fisco, não havendo, quanto a tal tributo, relação jurídica a discutir.

4 – Que a Constituição proíbe o excesso, devendo haver atenção à razoabilidade e proporcionalidade nos lançamentos, conforme determinado pela Lei 9.784/99, entendendo por fim ter havido nulidade no auto de infração, pela falta de acesso ao contraditório e ampla defesa.

Pelo que, requer a improcedência da autuação.

1.3 A CONTESTAÇÃO

Intimado a apresentar, dentro do prazo regulamentar, contestação à impugnação aduzida pela autuada contra a peça de autuação, o autuante alega, sucintamente, o que se segue:

I – Que a defesa não ataca nenhum dos fatos imputados à autuada, não cita nem se refere a nenhuma das ocorrências, parecendo uma cópia de defesa contra algum procedimento do “fisco pernambucano”;

SA



II – Que é contraditória, ao alegar falta de acesso ao contraditório e ampla defesa, afirmando que sempre “cumpru todos os seus compromissos, fiscais ou comerciais, quando na realidade está inscrita na dívida ativa deste Estado, é ré nos PATs n°s 164 e 262, de 2008, não tem informado o Sintegra regularmente e está inadimplente com o pagamento do ICMS normal em 2008.

III – Entre as impropriedades da defesa, registra a que fala em multa de 200% sobre o ICMS devido, quando não há cobrança do tributo, e outras, e que a alegada inconstitucionalidade não deve ser apreciada por este julgador singular, quer pelo Conselho de Recursos Fiscais, citando doutrina e jurisprudência em relação aos termos da atuação e inconveniência e falta de embasamento da defesa apresentada.

Pelo que, requer a manutenção integral do auto de infração original.

É o que se cumpre relatar.

2. OS ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 150) que o coletado não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

3. DO MÉRITO

Preliminarmente, alega o contribuinte que haveria nulidade no auto de infração, pela ausência de descrição das alíquotas aplicadas na quantificação do valor supostamente devido, o que leva à impossibilidade exercer o direito de ampla defesa e acesso ao contraditório. Entende-se que o auto de infração é claro e conciso tanto na descrição das ocorrências quanto em relação aos valores sobre os quais foram aplicadas as multas correspondentes, de acordo com a legislação. Tal fato fica mais evidente quanto o próprio defendente é explícito, na peça defensiva, a respeito da “desnecessidade de perícia” contábil para apuração dos números relativos à atuação.

Quanto à primeira ocorrência, de emissão de notas fiscais após a data limite para emissão, a Ficha de Controle de Emissão de Documentos Fiscais, documento de fl. 03, o demonstrativo de fls. 06 e seguintes, e sobretudo as próprias cópias das notas fiscais, de fls. 14 a 111, verso, comprovam a ocorrência da emissão após a “data limite para emissão, de 24/10/2007”, conforme constam expressamente nos próprios documentos, não restando margens a dúvidas quanto a esse quesito.

Considera-se improcedente também o argumento de que teria ocorrido a decadência em relação aos lançamentos, pela “homologação tácita”, pelo fato de que as notas fiscais referem-se a operações reais, tendo havido o recolhimento do imposto (ICMS), que é de apuração mensal, e pelas regras legais vigentes o Fisco pode fiscalizar e agiu dentro do prazo de cinco anos no qual não ocorre a prescrição ou decadência em relação ao lançamento.

Com relação ao núcleo da defesa, que serve para as três ocorrências, de que a multa aplicada seria inconstitucional e “escorchante”, pela não observância dos princípios da moralidade, da proporcionalidade, razoabilidade e do não-confisco, como

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal

SAB



adverte o autuante em sua contestação à impugnação, não compete a este julgador singular a apreciação ou decretação de inconstitucionalidade de multa aplicada, quando calcada em expresse dispositivo normativo ou legal, e não seja tal eventual inconstitucionalidade pacificada na jurisprudência de tribunais superiores, o que não é o caso.

Quanto à segunda ocorrência, a legislação obriga, aos contribuintes que requereram e possuem equipamentos emissores de cupom fiscais, à emissão de tais cupons, sendo a emissão de notas fiscais de venda ao consumidor exceções, a serem emitidas em casos excepcionais, como falta de energia elétrica, quebra ou pane do equipamento, ou por solicitação do consumidor, com os documentos aparentemente comprovando a não ocorrência de tais hipóteses, razão pela qual o contribuinte na prática não nega a ocorrência, com sua defesa, pela omissão, praticamente admitindo a falta cometida, tudo conforme expressamente prevê o art. 782, § 8º, e 797, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

Já com relação à terceira ocorrência, a acusação é de que foram lançados, no Livros Registro de Saídas, “números inverídicos”, em relação aos documentos efetivamente emitidos, quanto ao intervalo dos cupons fiscais emitidos em cada data. Verificando-se os Registros de Saídas, nota-se que não houve a discriminação dos valores e datas de cada documento fiscal, o que é fato punível, de acordo com o rigor da legislação, também não havendo efetiva defesa em relação à acusação.

Embora fato punível, entende-se que o que ocorreu foi um pequeno descuido, de falta de discriminação, uma obrigação acessória, o que levou o autuante ao enquadramento no genérico quesito que pune faltas decorrentes do “não cumprimento das exigências das formalidades” para as quais não haja penalidade específica, gerando uma multa de R\$ 50,00 (cinquenta reais).

Quanto às penalidades aplicadas, vê-se que embora o autuante cite diversas obrigações legais e processos, que o levaram inclusive à inscrição na dívida ativa, e o contribuinte afirme que é cumpridor de suas obrigações, vê-se que nesse último caso houve uma aplicação de uma multa razoável (R\$ 50,00, pelo descumprimento de obrigação acessória), porém, entende-se que o mesmo talvez não possa ser dito em relação às outras duas outras ocorrências, sobretudo na segunda ocorrência, embora também tenha havido o descumprimento de obrigações acessórias, pelo fato de que não há cobrança de imposto algum nestes autos.

Assim, solidariza-se com o contribuinte em sua reclamação, entendendo-se como de excessivo rigor as punibilidades aplicadas, previstas no RICMS, de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, no primeiro caso (art. 340, III, “c”), e de R\$ 100,00 (cem reais por documento), no segundo caso, art. 340, VIII, “f”:

f) deixar de emitir cupom fiscal ou emití-lo com indicações ilegíveis ou com ausência de indicações que tenham repercussão na obrigação tributária principal: cem Reais, por documento irregularmente

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



emitido ou por operação, quando não emitido; (NR pelo Decreto 18.155, de 30/03/2005)

Assim, embora este julgador esteja expressamente impedido, pelo § 1º do artigo 109 do Decreto 13.796/98, de analisar o mérito da alegada pelo contribuinte inconstitucionalidade da multa aplicada, a saber:

Art. 109. *Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário, em primeira instância, é do auditor fiscal, membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, e da autoridade preparadora quando não configurado, por qualquer motivo, o contencioso.*

§ 1º. *Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

Razão pela qual deixo ao Conselho de Recursos Fiscais, por ser um órgão colegiado, conseqüentemente mais sábio, o possível reexame da matéria, considerando-se os rogos do contribuinte em sua defesa, e as faltas cometidas, entendendo-se, no primeiro caso, da emissão de notas fiscais após o prazo de validade, como um descuido, possível de ocorrer mesmo a um contribuinte honesto, embora tal atitude tenha merecido do legislador, ainda que o contribuinte tenha por ventura emitido os documentos fiscais e recolhido em dia seus impostos, quanto à penalidade, o mesmo tratamento, de documento considerado irregular ou inidôneo, dado a um contribuinte apanhado, por exemplo, com um documento falso, ou outra falta ou omissão que o tornasse totalmente ilegal e imprestável para acobertar as operações para as quais foram emitidos, sendo então rigorosa, sob esse aspecto,

Mas entende-se como de maior rigor ainda, além do que se entende como justo e razoável, praticamente quase um excesso de exação, a punição pela segunda falta cometida, que de algum modo guarda correspondência, quase um *bis in eadem*, com a primeira, descrita como falta de emissão de cupom fiscal quando obrigado a emití-lo, deixando ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais o necessário reexame da matéria, pela decisão que se tomará, pelos elementos a seguir expostos. Inicialmente, como já citado, pela correspondência com a primeira ocorrência, ou seja, o contribuinte não emitiu os cupons fiscais para as operações mas emitiu notas fiscais para acobertá-las, o que gerou obrigações tributárias, a principal delas o pagamento do imposto. Logo, entende-se como uma situação bem diferente de um contribuinte que, obrigado a emitir o documento fiscal de saída que acobertasse a operação, tenha emitido um documento totalmente imprestável ou falso, ou que não tenha emitido documento algum de saída, embora seja a mesma a multa aplicável.

E depois, porque embora inverossímil, dado o volume das operações e outros elementos, como insiste o autuante, gozam os réus, em todos os processos, do benefício da dúvida, podendo ser que os contribuintes tenham pedido a nota fiscal de venda ao



consumidor, ou que um funcionário tenha, inadvertidamente, as emitido, no lugar do cupom fiscal, o que para efeito do recolhimento do imposto, dá no mesmo, embora a legislação preveja obrigações acessórias na escrituração, em caso dessa ocorrência, pois afinal, como dito, houve a emissão de documento fiscal, que é ou deveria ser, em última análise, pela repercussão no recolhimento do imposto, a preocupação maior do Fisco.

Esse parece ser, em última análise, ainda que o contribuinte tenha descumprido as normas evocadas pelo autuante, como o § 8º do art. 782, e o art. 797, o espírito da lei, ou a própria vontade do legislador, pela hermenêutica da norma jurídica aplicada, com relação à punibilidade proposta, que parece estar, em algum momento, em dissonância com o intuito punitivo nela imbuído, a saber:

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

VIII- relativas a equipamentos de controle fiscal e automação comercial:
(NR pelo Decreto 18.155, de 30/03/2005)

f) deixar de emitir cupom fiscal ou emití-lo com indicações ilegíveis ou com ausência de indicações que tenham repercussão na obrigação tributária principal: cem Reais, por documento irregularmente emitido ou por operação, quando não emitido; (NR pelo Decreto 18.155, de 30/03/2005)

Ou seja, no primeiro caso da alínea, entende-se que aplica-se a contribuintes que tenham deixado de emitir cupom fiscal, e também não tenham emitido documento algum, para acoberar a saída da operação, o que pode ser depreendido pela própria redação, em relação ao teor do segundo tópico, ou seja, que o contribuinte tenha emitido o cupom com indicações ilegíveis ou que a omissão tenha sido de tal monta, que a torne imprestável para a operação, em face da REPERCUSSÃO NA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. Pelo que, depreende-se que o intuito do legislador, em face da norma jurídica, foi punir a falta de emissão do cupom fiscal, ou a emissão com elementos irregulares ou com uma omissão que seja de tal ordem que leve à sonegação do tributo devido, ou pelo menos com valor incorretamente indevido, a menor, ao menos, é o que se entende da análise do termo “repercussão na obrigação tributária principal”, entendendo-se que não foi o que ocorreu no presente caso.

E por fim, embora não se inclua na competência deste julgador singular, em função da expressa vedação de análise de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma aplicada citada, gostaria de fazer o seguinte registro: em muitos anos no julgamento de processos administrativos tributários nesta Coordenadoria, em incontáveis vezes deparei-me, na maioria delas, como último recurso dos que não tem mais argumento algum, com alegações de inconstitucionalidade de multa em função dos princípios do não-confisco, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, e até da moralidade administrativa, mas poucas vezes se terá visto um caso em que tal assertiva, no mais das vezes apenas o que vulgarmente se denominaria um “*jus esperniandi*”, com o perdão da expressão, se afeiçoaria tanto à realidade, em sua aplicação.

Diz-se isso pela análise do caso concreto: embora as notas fiscais emitidas que originaram a punição, tenham sido entregues após autorização concedida pelo

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



processo nº 9932774, de 25/10/2005, conforme a Ficha de Controle de Impressão de Documentos Fiscais de fl. 03, tendo prazo de validade para emissão de dois anos, o início da atividade comercial do contribuinte ocorreu apenas em 01/07/2007 (provavelmente por eventual atraso na construção do shopping em que está sediada), logo, em um prazo muito exíguo, em função da validade da documentação, cujo prazo limite para emissão venceu em 24/10/2007, ou seja, no lapso temporal muito exíguo de apenas quase três meses após o início da firma, para a invalidação do bom volume de documentos fiscais.

Como já se disse, tal exigüidade provavelmente justificaria o descuido cometido, mas a tal desproporcionalidade sugerida verificaria-se em função da atividade da empresa, comércio varejista, e da mercadoria fornecida e descrita nas notas fiscais, como uma “bermuda masculina” (NF 00113, cópia à fl. 14), no valor de R\$ 23,00 (vinte e três reais), ou “uma camisa” (NF 00117, de fl. 15), no valor de R\$ 32,00 (trinta e dois reais), e outras de valor ainda mais irrisório, como “uma blusa” (NF 00128, de fl. 18), de R\$ 16,00 (dezesesseis reais), “uma camisa” (NF 00125, de fl. 17), de R\$ 15,00 (quinze reais), e até de valor ainda mais insignificante, como “uma blusa regata lisa”, documento de fl. 14, verso, de módicos R\$ 13,00 (treze reais), sobre a qual, a multa aplicada, de R\$ 100,00 (cem reais) por documento considerado inidôneo, na segunda ocorrência, representaria uma penalidade que alcançaria 769,23 % (setecentos e sessenta e nove vírgula vinte e três por cento) em relação ao valor da mercadoria, ou 4.524,88% (quatro mil, quinhentos e vinte e quatro, vírgula oitenta e oito por cento), ou seja, mais de quarenta e cinco vezes, em relação ao valor do imposto, de 17% (dezesete por cento) devido pela venda da mercadoria, cuja cifra é de apenas R\$ 2,21 (dois reais e vinte e um centavos).

Se contarmos que o exemplo da discrepância, em relação ao valor da (s) penalidade (s) aplicada (s) ainda seria maior, se computarmos a multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, já aplicada na primeira ocorrência, cuja base de cálculo é a mesma operação, isso levaria a um cálculo de punibilidade (desproporcionalmente) ainda maior, pelo que, entende-se que o ente tributário foi, no seu *jus puniendi*, além do limite plausível do razoável, seja em relação à capacidade contributiva ou ao caráter confiscatório, mas sobretudo em relação à desproporcionalidade, que salta aos olhos, com relação à (s) falta (s) cometida (s), que se sobrepõe (m), uma em relação à outra, chegando mesmo às raias até de uma *lôcupletação* indevida, ou enriquecimento sem causa, vedado pelo ordenamento pátrio, ante os números envolvidos.

Entende-se que o Fisco, por sinal apelidado de “Leão”, com o arsenal de informações fisco-contábeis que possui e cujo fornecimento impõe aos contribuintes, com o preparo intelectual e os ganhos de seus auditores, deveria agir com esse rigor (excessivo) com os grandes sonegadores, ou contra aqueles que por ventura não emitam documento fiscal algum pelas saídas, ficando claro o intuito do delito da sonegação, que com certeza existem em profusão, não devendo ser assim ser tão difícil de encontrá-los, reservando a condescendência e a orientação aos que cometem visíveis equívocos de menor monta, sem intuito algum da sonegação do tributo, como parece ser o presente caso, ou sem repercussão na obrigação principal, como definiu o legislador.

Assim, em função das condições, argumentos e números acima apresentados, e mesmo reconhecendo a falta cometida, com relação à ocorrência descrita,

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal

JAB



entende-se que o enquadramento punitivo, com relação à penalidade proposta, não se aplicaria, em virtude do argumento e hermenêutica citados, pela contradição com o expresso dispositivo que exige que a falta cometida guarde correspondência ou tenha repercussão no imposto devido, o que não nos parece ter ocorrido no presente caso. Assim, em função de outra melhor, aplica-se uma multa regulamentar, servindo como orientação, função que o Fisco também deve ter, e como alerta para que o contribuinte tenha mais atenção e não repita fatos como o ocorrido, e pelo não enquadramento no tipo específico citado, a punibilidade prevista no RICMS, art. 340, XI, "j", para a eventual falta cometida, em relação à segunda ocorrência.

Entende-se que tal enquadramento atende ao determinado pelo legislador maior pátrio, orientação contida no próprio Código Tributário Nacional, Lei Complementar 5.172/66, em seu artigo 112, dos quase se grifa tópicos que se adequariam às suscitadas dúvidas em questão:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação.

De tal modo que o novo demonstrativo fica assim:

Ocorrências	ICMS	Multa aplicada
01	R\$ 0,00	R\$ 9.058,39
02	R\$ 0,00	R\$ 50,00
03	R\$ 0,00	R\$ 50,00
TOTAIS	R\$ 0,00	R\$ 9.158,39

DECISÃO

Fundamentado no exposto, levando-se em consideração que as razões da autuada revelam-se ineficazes para invalidar o lançamento tributário de ofício, JULGO PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada a multa de R\$ 9.158,39 (nove mil, cento e cinquenta e oito reais e trinta e nove centavos), com os acréscimos monetários previstos no artigo 133 do mesmo decreto.



ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
COORD. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS(COJUP)

Remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e demais providências legais cabíveis, e recorro desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do artigo 114 do Decreto 13.640/97.

COJUP, Natal (RN), 28 de julho de 2011

Sílvio Barros

Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-6, Mat.151.238-2

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal
9