

PROCESSO - A.I. Nº 207160.0008/00-2
RECORRENTE - PSN COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO ESPECIAL – Acórdão 1ª CJF nº 0746/01
ORIGEM - INFAC BONOCÔ (INFAC BROTAS)
INTERNET - 01.08.02

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0105-21/02

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EXTRAVIO. MULTA. Não se caracteriza como denúncia espontânea a comunicação do extravio de documentos fiscais no momento do pedido de baixa de inscrição, pois se faz necessária a devolução dos talões não utilizados. Caracterizado o cometimento da infração pelo não cumprimento da obrigação acessória de guarda dos documentos fiscais pelo prazo decadencial. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/07/00, acusa o contribuinte do extravio de 10 talões de Notas Fiscais série D-1, com numeração de 0001 a 0500, pelo que foi aplicada a multa de 50 UPFs-BA, com vencimento no dia 09/05/00. Em 29/03/2000, o autuado fez publicar no jornal A Tarde o extravio dos referidos talões.

Em 25/09/2000, através Acórdão nº 2341, a 1 Junta de Julgamento Fiscal julgou Improcedente a ação fiscal por entender que “a denúncia expontânea ainda que feita dentro do próprio processo do pedido de baixa de inscrição, exclui a penalidade pela infração de falta de apresentação de livros e/ou notas fiscais, em virtude de extravio”.

Em 02/05/2001, por se considerar que tal Decisão era manifestamente contrária à legislação tributária, bem como às decisões reiteradas do CONSEF, o processo foi remetido à 2 Instância, para que fosse julgado Recurso de Ofício e a 1 Câmara do Conselho, através Acórdão nº 0746/01, deu Provimento ao Recurso, modificando a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, após entender que o Auto de Infração era Procedente, sob o fundamento de que: “Não se caracteriza como denúncia expontânea a comunicação do extravio de documentos fiscais no momento do pedido de baixa de inscrição, pois se faz necessária a devolução dos talões não utilizados. Caracterizado o cometimento da infração pelo não cumprimento da obrigação acessória de guarda dos documentos fiscais pelo prazo decadencial”.

Inconformado com tal Decisão, a Empresa entra com Recurso Especial onde diz que:

1 – “Vem através desta juntar os documentos comprobatórios de DMAs sem movimento durante todo o período de existência da Empresa e o recebimento por essa Inspetoria Fazendária dos 09 (nove) talões de NOTAS Fiscais de séries 51 a 500, através do Protocolo n 133267, recebido em 10/08/2000. (anexo)”.

2 – Após receber intimações as sócias compareceram à Inspetoria Bonocô, onde foram informadas que o livro de protocolo em que foram registradas a entrega dos talões não poderiam ser localizados mas que o documento que elas possuíam comprovava que realmente os nove

talões haviam sido entregues. Anexa cópia do citado documento, às fls. 106, para comprovar o alegado.

3 – Que liquidou o débito mas que o funcionário da Inspetoria não efetuou a homologação do documento expedindo correspondências de cobrança de um débito já liquidado.

4 - “Quanto a comunicação do extravio não houve descumprimento no que se refere a guarda e manutenção dos documentos e livros fiscais, tendo em vista que estavam em local de difícil acesso quando da publicação no Jornal A Tarde e que após serem encontrados foram imediatamente entregues a essa Inspetoria juntamente com o primeiro Recurso”.

Ao final a Empresa pede enquadramento no Decreto nº 7814/00, para que seja reduzida totalmente qualquer multa originária do processo em discussão.

A PROFAZ, em Parecer de fl. 119, após análise, opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Especial apresentado por “ausência de fundamentos jurídicos para modificação da Resolução Recorrida”.

VOTO VENCIDO

Trata o presente, como já visto, de Recurso Especial interposto pelo autuado, por não se conformar com a Decisão da 1 Câmara de Julgamento Fiscal, que ao analisar Recurso de Ofício apresentado, deu Provimento ao mesmo, modificando para Procedente a Decisão da 1^a Junta de julgamento Fiscal que havia considerado Improcedente a ação fiscal. Da análise de tudo quanto consta do processo, cheguei à conclusão de que a espontaneidade foi exercida pelo contribuinte e, por isso, não pode ser penalizado. A espontaneidade é atitude prevista pelas mais diversas normas e inibe qualquer tipo de sanção. Ao invés de procurar elaborar um voto com fundamentos, transcrevo a seguir o voto dado pelo ilustre Relator da 1 Instância, que, a meu ver, esgota, com brilhantismo, toda a questão. Esse voto passa a fazer parte deste, em toda a sua inteireza. Disse o ilustre Relator:

“No presente processo, o autuante acusa o contribuinte do extravio de 10 talões de Notas Fiscais série D-1, com numeração de 0001 a 0500, conforme publicação no jornal A TARDE do dia 29/03/00, pelo que foi aplicada a multa de 50 UPFs-BA, com vencimento no dia 09/05/00.

Nota-se nos autos, que há um ponto controverso, no que se refere à devolução ou não ao Fisco, pelo contribuinte, de parte das notas fiscais objeto da autuação. A defesa diz que devolveu 9 (nove) dos 10 (dez) talonários fiscais tidos como extraviados, mas o autuante afirma que não ocorreu qualquer devolução. Tal ponto, todavia, dentro do contexto do que será dito doravante, perde qualquer tipo de importância para fins de Decisão da presente lide, pelo que não será objeto de comentário neste voto.

Analizando-se os autos, observa-se que há dois fatos incontroversos, isto é, em relação aos quais, tanto o autuante como o autuado concordam. O primeiro, que houve, realmente, o extravio da documentação objeto da autuação, ao menos em parte. O segundo, que, anteriormente ao início da ação fiscal, o autuado comunicou tal extravio à repartição fazendária, quando deu entrada no processo de baixa da empresa.

Assim sendo, não resta dúvida de que ficou caracterizado o cometimento da infração apontada pelo autuante. O que se faz necessário, agora, é analisar se a comunicação do extravio à repartição fazendária, pelo autuado, antes do início da ação fiscal, tem ou não o condão de livrá-lo da penalidade aplicada, ou, em outras palavras, se é ou não aplicável ao caso, os efeitos peculiares à denúncia espontânea.

Inicialmente, faço questão de repetir, que o extravio constituiu-se em infração à legislação tributária, mesmo porque, conforme dito anteriormente, foi o próprio autuado que confessou o seu cometimento, quando do pedido de baixa de sua Inscrição Estadual.

Não há na legislação tributária, ou pelo menos eu não consegui encontrar, qualquer dispositivo legal que condicione os efeitos da espontaneidade ao decurso do tempo. Assim, para que estes ocorram, é indiferente se o contribuinte comunica o extravio no mesmo dia da sua ocorrência ou após passados vários anos. Da mesma forma, também não encontro fundamentação na legislação tributária, para que sejam negados os efeitos da espontaneidade, em virtude do RICMS/97, no seu art. 167, prever a necessidade do contribuinte apresentar sua documentação fiscal, quando da solicitação de baixa de inscrição estadual.

Para mim, a interpretação do art. 912 do RICMS/97, do art. 98 do RPAF/99, e do art. 138 do CTN, dispositivos que regulam o instituto da denúncia espontânea, levam a concluir, que apenas a ocorrência “do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a infração”(redação do próprio CTN) é capaz de impedir os efeitos da espontaneidade.

Assim, entendo que as expressões “procedimento administrativo” e “medida de fiscalização”, inseridas na redação do art. 138 do CTN, dão a idéia de movimento, de ação, isto é, de alguma atitude dinâmica e efetiva tomada pelo Fisco em relação ao contribuinte. Onde estaria esta atitude no presente processo? Simplesmente, não consigo encontrá-la. Portanto, não tendo havido qualquer procedimento fiscal anterior ao ato de denúncia praticado pelo autuado, vejo como caracterizado o instituto da denúncia espontânea no presente caso. Neste sentido, entendo que não cabe a multa pelo extravio, conforme indicada pelo autuante.

Para mais fácil entendimento do que ora se diz, transcrevo tais dispositivos, *verbis*:

CTN :

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

RPAF/99 :

Art. 98. A denúncia espontânea exclui a aplicação de multa por infração a obrigação tributária principal ou acessória a que corresponda a falta confessada, desde que acompanhada, se for o caso:

I - do pagamento do débito e seus acréscimos; ou

II - do depósito administrativo da importância fixada provisoriamente pela autoridade fazendária local, com base nos elementos descritos pelo sujeito passivo na comunicação de que cuida o artigo anterior, quando o montante do débito depender de apuração.

RICMS/97 :

Art. 912. A denúncia espontânea da infração exclui a aplicação de penalidade, desde que acompanhada, se for o caso:

I - do pagamento do imposto devido e seus acréscimos; ou

II - do depósito da importância determinada pela autoridade administrativa, quando o montante do imposto depender de apuração.

É nesta mesma linha que pensa, também, a doutrina dominante, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO, *in Curso de Direito Tributário*, Ed.. Malheiros, 14^a edição, pg. 119, *verbis* :

A denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do CTN, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.

(...)

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indvidoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo. Inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias.

Outra questão relevante, que precisa, agora, ser analisada, é a que se refere ao disposto no art. 146, I e II, do RICMS/97. Dizem estes dispositivos, *verbis*:

Art. 146. Nos casos de sinistro, furto, roubo, extravio, perda ou desaparecimento de livros ou documentos fiscais, fica o contribuinte obrigado a:

I - comunicar o fato à Inspetoria Fazendária, dentro de 8 dias;

II - comprovar o montante das operações ou prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas, para efeito de verificação do pagamento do imposto, no mesmo prazo.

(...)

Lidos os dispositivos supra, duas perguntas logo vem à tona. São elas:

- 1- O não cumprimento destes dois procedimentos (incisos I e II) pelo contribuinte seria capaz de impedir os efeitos da denúncia espontânea referentes ao extravio de sua documentação fiscal?
- 2- O não cumprimento destes dois procedimentos (incisos I e II) pelo contribuinte daria ensejo à aplicação da multa de 1 UPF-BA, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7014/96?

A resposta para a 1^a questão é negativa, pelos motivos já expostos, os quais, em resumo, refletem a possibilidade de se negar os efeitos da espontaneidade apenas no caso de haver a ocorrência de procedimento fiscal anterior e relacionado à infração, o que não é o caso deste processo, conforme já dito anteriormente.

Quanto à 2^a questão, entendo que, se conjuntamente com a comunicação do extravio (ainda que dentro do prazo de 8 dias), o contribuinte não atender ao previsto no inciso II, do art. 146, do RICMS/97, a multa de 1 UPF-BA é perfeitamente cabível, isto é, pode (e deve) ser aplicada pelo autuante. Mas, e se o autuante não aplicá-la, o julgador tem a competência para fazê-lo, acaso os autos demonstrem que se deu o seu fato gerador (o não cumprimento do previsto no inciso II)?

No meu modo de entender, não cabe ao julgador a aplicação da citada multa de 1 UPF-BA, simplesmente pelo fato da legislação não lhe ter concedido competência para tanto, visto que, em verdade, o julgador estaria mudando o fulcro da autuação.

Salvo melhor juízo, entendo que a competência para o julgador aplicar multa por cometimento de infração à obrigação acessória resume-se à hipótese prevista no art. 157 do RPAF/99, que diz, *verbis*:

Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Considerando que tal hipótese não é retratada no presente processo, concluo, então, que sequer é cabível a multa de 1 UPF-BA, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7014/96, no caso ora em tela (aplicação pela Junta de Julgamento Fiscal).

Diante do contexto ora colocado, poder-se-ia, em atitude precipitada, questionar: Não estaria o Fisco impedido de cumprir o seu poder-dever de cobrar imposto e aplicar multa tributária no presente caso, visto não ser cabível nem a multa pelo extravio, nem sequer a multa de 1 UPF-BA, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7014/96? Absolutamente, não! Para se chegar a esta conclusão, basta se ler o disposto no art. 146, § 1º, do RICMS/97, que diz, *in verbis*:

Art. 146. Nos casos de sinistro, furto, roubo, extravio, perda ou desaparecimento de livros ou documentos fiscais, fica o contribuinte obrigado a:

I - comunicar o fato à Inspetoria Fazendária, dentro de 8 dias;

II - comprovar o montante das operações ou prestações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas, para efeito de verificação do pagamento do imposto, no mesmo prazo.

§ 1º Se o contribuinte deixar de atender ao disposto neste artigo ou se, intimado a fazer a comprovação a que alude o inciso II, se recusar a fazê-la ou não puder efetuá-la, e, bem assim, nos casos em que a mesma for considerada insuficiente ou inidônea, o montante das operações ou prestações poderá ser arbitrado pelo fisco, pelos meios a seu alcance, deduzindo-se, para efeito de apuração da diferença do imposto, se for o caso, os créditos fiscais e os valores recolhidos, quando efetivamente comprovados pelo contribuinte ou pelos registros da repartição fazendária.

(...)

Portanto, ainda que a documentação fiscal do contribuinte seja extraviada, o Fisco pode (e deve), perfeitamente, exigir o ICMS, acaso devido. Aliás, diga-se de passagem, que não deve o preposto fiscal se dar por satisfeito com a aplicação de multa formal por extravio de documentos e/ou livros fiscais, mesmo quando ela for cabível. Deve o preposto fiscal, sim, averiguar se há ou não obrigação principal (imposto) a ser exigida, mesmo porque, *ex vi* do art. 42, § 3º, da Lei nº 7.014/96, a aplicação de multa por extravio de documento, prevista no art. 42, XIX, da citada Lei, deve ser levada a efeito concomitantemente com o arbitramento da base de cálculo. Ou seja, neste caso, além do imposto, acaso devido, o preposto fiscal ainda deve aplicar multa pelo extravio de documentos fiscais.

Dando mais fundamentação doutrinária ao meu entendimento acerca do mérito da lide, trago à colação o que pensa SACHA CALMON NAVARRO COËLHO, *in Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3^a ed., Editora Forense, RJ-1999, pg.644, verbis :

A esta altura, já podemos adiantar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais, senão vejamos.

A) Em primeiro lugar, o legislador, ao redigir o artigo em tela, disse que: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...” Isto é, qualquer infração, seja substancial ou formal.

Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa. Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenéutica.

B) Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade, acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido.

Por fim, transcrevo, ainda, trecho do livro do grande mestre ALIOMAR BALEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, 11^a ed. , Editora Forense, RJ-1999, pg.769, atualizado pela professora Misabel Abreu Machado Derzi. Diz o referido trecho:

A denúncia espontânea deve vir acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, diz o art. 138, sem distinguir entre espécies de infração (material ou formal) ou de sanções. A infração pode configurar descumprimento do dever de pagar o tributo ou tão-somente descumprimento de obrigação acessória ou de ambas, envolvendo multas moratórias, de revalidação ou isoladas. Por tal razão é que o art. 138 dispõe que a denúncia deve vir acompanhada do pagamento do tributo devido, se for o caso.
(...)

*Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos. (No mesmo sentido, a doutrina tem se firmado. V. Sacha Calmon, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, pp. 338-339).*

Ex positis, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Após todo o exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Especial apresentado, para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR

Discordo do Ilustre Relator que entende ter o recorrente exercido a espontaneidade e diz que os art. 912, do RICMS/97, art. 98, do RPAF/99 e art. 138, do CTN que regula o instituto da denúncia espontânea não condiciona a mesma ao decurso de prazo.

Ocorre que o contribuinte teve um comportamento negligente, se de fato teve seus documentos extraviados e não cientificou a autoridade fazendária só fazendo por ocasião do Pedido de Baixa.

Entendo que deve ser repetido este procedimento do contribuinte e aplicada a multa indicada na ação fiscal.

Considero acertado o entendimento da 1^a CJF que proveu o Recurso de Ofício para manter a aplicação da penalidade ante o descumprimento da obrigação acessória.

Divirjo do procedimento do Relator da Junta de Julgamento Fiscal e considero que com muita propriedade foram colocados os fundamentos de forma contrária no Voto Discordante.

Inclusive proferir o voto vencedor no Acórdão nº 1708/00, em matéria idêntica, que hora transcrevo na íntegra, no julgamento:

“O julgamento quanto ao item 1, vencedor na Decisão Recorrida, acolhido pelo Ilustre Relator na apreciação do Recurso de Ofício, em que pese os argumentos que o levam a considerar que a espontaneidade do contribuinte em comunicar o extravio exclui a penalidade pelo extravio, concessa venia, discordo de tal posicionamento, porque entendo que o contribuinte ao comunicar a perda, e ou extravio de livros ou documentos fiscais, cumpre a obrigação acessória prevista no art. 146 do RICMS/97, de levar ao conhecimento da autoridade competente a ocorrência do fato. Contudo os argumentos metajurídicos trazidos na sua peça defensiva e os documentos anexados não o libera da aplicação da penalidade prevista no art. 42. XIX, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que a legislação estadual estabelece no art. 146, inciso I, do RICMS/97, que o contribuinte fica obrigado a comunicar o fato a Inspetoria, dentro de oito dias. Entendo que ainda que o contribuinte só tenha comunicado o fato no momento da baixa, não obstante, tenha declarado que teve a sua documentação extraviada, com tal procedimento não se verifica a espontaneidade, visto que no momento do protocolo do seu pedido, o contribuinte estaria obrigado a devolver os talões não utilizados, e como não os possuía, apresentou uma declaração datada em 18/02/2000, de que tais documentos teriam sido extraviados, conforme Certidão Policial de 12/01/2000, embora afirme sua paralisação de atividades em fevereiro de 1996, somente oficializa o encerramento de atividade em fevereiro de 2000, para regularizar sua situação cadastral estadual que encontrava-se irregular desde 27/12/1997.

Quanto a regra do art. 912 do RICMS/97, que estabelece nos incisos I e II, citada pelo Relator da 1^a Instância, trata-se de denúncia espontânea, prevendo a exclusão de penalidade desde que acompanhada, se for o caso, pelo pagamento (inciso I) do imposto ou do depósito da importância determinada pela autoridade administrativa (inciso II), quando o montante do imposto depender de apuração. Assim, não vejo aplicação das disposições do referido artigo para a aplicação na situação que se apresenta no presente processo, qual seja a infração decorrente do extravio de 15 talões de notas fiscais.

A fundamentação para a manutenção da multa, decorre da obrigação acessória imposta ao contribuinte que tem o dever da guarda e conservação dos livros conforme estabelece o art. 144, do RICMS/97.

Assim, ocorrendo, o extravio, a inutilização, a perda, a Lei nº 7.014/96 no art. 42, XIX, fixou a multa, limitando em 100 vezes o valor da UPF-BA, para os contribuintes

inscritos na condição de contribuinte normal e 10 vezes o valor da UPF-BA, sendo o infrator microempresa ou empresa de pequeno porte.

Convém ressaltar que o § 3º do referido artigo, prevê a aplicação da multa prevista no inciso XIX, supra mencionado, ainda que concomitantemente se faça o arbitramento do valor das operações ou prestações a que se referirem os documentos perdidos ou extraviados.

Deste modo, entendo que deve ser mantida a multa pelo extravio, apontada na peça vestibular, prevista no dispositivo multicitado.

Por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para manter a multa exigida no item 1 do Auto de Infração em comento.”

Acrescento ainda que o fato do contribuinte só ter comunicado o extravio quando requereu o pedido de baixa, conforme o documento de fl. 5, reforça o meu entendimento que a espontaneidade neste caso deve ser afastada. Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, NÃO PROVER o Recurso Especial apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 207160.0008/00-2, lavrado contra PSN COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa de 50 UPFs-BA, prevista no art. 42, XIX, “a”, da Lei nº 7.014/96.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Ivone Oliveira Martins, Sandra Urânia Silva Andrade, Ciro Roberto Seifert e Tolstoi Seara Nolasco .

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, Max Rodrigues Muniz, Verbena Matos Araújo, Nelson Teixeira Brandão , José Carlos Barros Rodeiro e José Raimundo Ferreira Santos

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS- PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO- RELATOR/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ