

PROCESSO	- A. I. N° 298579.0021/14-2
RECORRENTE	- AVANÇO DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0039-04/16
ORIGEM	- INFAS FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 05/08/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0140-11/16

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de, respectivamente, 10% e 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Efetuadas correções no cálculo das multas. Infrações parcialmente caracterizadas. Com fulcro no previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, de ofício, a multa aplicada de 10% passa para 1%, uma vez que o inc. IX do art. 42, da Lei n° 7.014/96, foi alterado pela Lei n° 13.461, de 10/12/2015. 2. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA EM OPERAÇÕES DESTINADAS A CONTRIBUINTES INAPTO, BAIXADOS E/OU INTIMADOS POR INAPTIDÃO. BENEFÍCIO DO DECRETO N° 7.799/00. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Constitui obrigação tributária acessória dos contribuintes verificar a situação cadastral de seus clientes. Nas vendas para contribuintes não inscritos, não é cabível a redução de base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto n° 7799/00. Infração subsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. Nas vendas para contribuintes não inscritos, é devida a retenção do ICMS devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração referente à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$22.328,99, sob a acusação do cometimento de seis infrações, sendo objeto do recurso a análise das seguintes infrações:

Infração 3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Foi indicada multa no valor de R\$4.245,00, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas.

Infração 4 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Foi indicada multa no valor de R\$1.125,43, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas.

Infração 5 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS: R\$6.907,55. Multa de 60%. Consta que se trata de empresa atacadista, com Termo de Acordo, realizando vendas com redução de base de cálculo para contribuintes inaptos, baixados e/ou intimados por inaptidão.

Infração 6 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. ICMS: R\$2.370,34. Multa de 60%. Consta que se trata de vendas para contribuintes inaptos, baixados e/ou intimados por inaptidão.

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 4ª JJF concluíram pela Procedência Parcial das infrações 3 e 4 em razão do seguinte:

Tratam as infrações 3 e 4 da falta de registro de registro de entradas de mercadorias tributáveis e não tributáveis, respectivamente.

Na defesa, o autuado afirma que diversas aquisições não foram registradas pois: a) uma parte foi emitida pelo defensor em razão de utilização de materiais de uso e consumo pelo próprio estabelecimento; b) outra parte não deveria ser registrada em virtude de sua natureza; c) algumas notas foram canceladas pelos fornecedores mediante a emissão e notas fiscais de entradas; d) várias operações eram destinadas a estabelecimentos com razão social diversa. Como prova essa alegação, o defensor acostou ao processo os documentos de fls. 197 a 240.

Na informação fiscal, o autuante acatou o argumento defensivo e refez a apuração do quanto devido, tendo o valor das multas passado para R\$3.050,60 (infração 3) e R\$861,52 (infração 4).

Acolho as retificações efetuadas quando foi prestada a informação fiscal, pois foram realizadas pelo próprio autuante, preposto fazendário que efetuou a auditoria e que teve acesso aos livros e documentos do autuado. O argumento defensivo de que as mercadorias não ingressaram em seu estabelecimento não merece prosperar, pois as operações cujos destinatários possuíam inscrição cadastral ou CNPJ diferentes foram excluídas da autuação, ao passo que as operações que foram mantidas são referentes a documentos fiscais idôneos destinados ao autuado.

Dessa forma, a infração 3 subsiste parcialmente, no valor de R\$3.050,60, conforme os demonstrativos retificados elaborados pelo autuante na informação fiscal. Todavia, com fulcro no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a multa que subsiste parcialmente na infração 3, no valor de R\$3.050,60, fica reduzida de 10% para 1%, uma vez que o inciso IX do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, foi alterado pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, DOE de 11/12/2015, efeitos a partir de 11/12/2015, passando a ter a seguinte redação:

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadorias ou serviços sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Em face ao acima exposto, a infração 3 é subsistente em parte, no valor de R\$ 305,06, por força do que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN, combinado com a nova redação dada ao inc. IX, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.461/15, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR.	B. CÁLCULO	MULTA	VALOR
31/03/09	50,00	1%	0,50
31/07/09	400,00	1%	4,00
31/08/09	12.220,13	1%	122,20
31/10/09	555,62	1%	5,56
30/11/09	189,86	1%	1,90
31/12/09	1.601,73	1%	16,02
31/03/10	250,59	1%	2,51
30/04/10	7.300,00	1%	73,00
31/08/10	1.082,60	1%	10,83
31/10/10	560,10	1%	5,60
30/11/10	47,76	1%	0,48
31/12/10	6.247,63	1%	62,48
SOMATÓRIOS			305,08

Por seu turno a infração 4 subsiste parcialmente no valor de R\$861,52, consoante os demonstrativos retificados elaborados pelo autuante na informação fiscal, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR.	B. CÁLCULO	MULTA	VALOR
30/09/09	1.079,65	1%	10,80
30/10/09	34,67	1%	0,35
31/12/09	2.375,00	1%	23,75
31/01/10	8.920,11	1%	89,20
30/04/10	534,27	1%	5,34
31/05/10	2.081,08	1%	20,81
30/06/10	158,71	1%	1,59
31/07/10	2.493,27	1%	24,93

31/08/10	11.356,52	1%	113,57
30/09/10	10.082,41	1%	100,82
31/10/10	16.600,00	1%	166,00
30/11/10	4.650,96	1%	46,51
31/12/10	25.784,57	1%	257,85
SOMATÓRIOS			861,52

Por sua vez, as infrações 5 e 6 foram julgadas procedentes pelos Ilustres Julgadores da 4ª JJF:

As infrações 5 e 6 tratam, respectivamente, de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas para contribuintes inaptos, baixados ou intimados para inaptidão e de falta de retenção do ICMS nas vendas para contribuintes inaptos, baixados ou intimados para inaptidão.

Em sua defesa, referindo-se às infrações 5 e 6, o defensor afirma que já estava em vigor o sistema de emissão de nota fiscal eletrônica e, portanto, a SEFAZ possuía os meios próprios para impedir a emissão das notas fiscais em tela.

Esse argumento defensivo não se mostra capaz de elidir as infrações em comento, pois, no período abarcado pelas infrações em tela, para fins de denegação de uso de nota fiscal eletrônica, o sistema emissor verificava a regularidade fiscal do emitente do documento. Apenas a partir de 01/10/11, com o advento da Alteração nº 147 do RICMS-BA/97, introduzida pelo Dec. 13.165, de 11/08/11, o referido sistema passou a aferir a regularidade do emissor da nota fiscal eletrônica e da empresa destinatária das mercadorias.

Apesar de, à época dos fatos, o sistema emissor de nota fiscal eletrônica não aferir a regularidade fiscal da empresa destinatária, constituía obrigação tributária acessória dos contribuintes do ICMS verificar a regularidade da situação cadastral dos seus clientes, quando com eles efetuar operações comerciais, nos termos do art. 142, inc. I, do RICMS-BA/97. Assim, por ser uma obrigação acessória regulamente prevista, não há como se acolher a tese defensiva de que o cumprimento dessa obrigação inviabilizaria o funcionamento das atividades do estabelecimento.

Quando os destinatários das mercadorias não estejam inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, como é o caso das infrações em comento, não é cabível a redução de base de cálculo de que trata o art. 1º do Dec. 7799/00 (infração 5), bem como deve ser feita a retenção do ICMS referente às operações subsequentes que serão realizadas por esses contribuintes não inscritos (infração 6).

Ressalto que a alegação defensiva de que o imposto exigido nessas duas infrações foi pago não se sustenta, uma vez que não há qualquer prova desse fato.

Dessa forma, as infrações 5 e 6 subsistem integralmente.

Por fim, a alegação de confiscação de multas foi afastada em razão do seguinte:

Quanto ao alegado caráter de confisco da multa de 60% indicadas na autuação, saliento que essa penalidade está correta e é a prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para as irregularidades descritas no Auto de Infração, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia). Também não há como se reduzir essa multa para o patamar de 2%, uma vez que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal e, portanto, tal redução está fora da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário.

No que tange às infrações 3 e 4, afirma que localizou várias notas fiscais de entrada, ora emitidas pelo próprio defensor, por aquisição de materiais do seu uso e consumo, ora emitidas por estabelecimentos diversos, que por sua natureza não devem ser registradas na escrita fiscal do autuado. Diz que, além disso, algumas notas fiscais de saídas foram anuladas pelos fornecedores mediante a emissão de notas fiscais de entradas. Frisa que não há omissão de registro de nota fiscal, pois várias mercadorias jamais ingressaram no seu estabelecimento.

Menciona que algumas empresas, quando da saída de mercadorias de seus estabelecimentos, emitem nota fiscal de saída e, posteriormente, ao constatarem a ocorrência de erro no preço ajustado, na quantidade fornecida ou outro motivo qualquer, determinam o retorno das mercadorias para o seu estabelecimento.

Diz que algumas notas fiscais foram emitidas com o seu CNPJ ou a sua inscrição estadual, porém a razão social é totalmente estranha. Frisa que há notas fiscais que repetidamente são emitidas para uma única razão social, embora utilizando o CNPJ do defensor.

Aduz que as multas de 10% e 1% foram aplicadas não em virtude da entrada no seu

estabelecimento das mercadorias, mas sim, pela presunção de entrada das mercadorias sem a devida escrituração. Transcreve o disposto no art. 42, IX e XI, da Lei nº 7.014/96, e, em seguida, ressalta que a lei é clara ao tipificar a conduta passível de aplicação dessas multas como sendo a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas ou não à tributação. Afirma que a entrada das mercadorias em seu estabelecimento não restou demonstrada e, portanto, não é possível lhe impor as penalidades de que tratam as infrações em comento.

Destaca que o único meio de provar que tais mercadorias não entraram em seu estabelecimento é pelo não registro em sua escrita fiscal, porém o Fisco pode comprovar a veracidade de tal fato mediante uma fiscalização daqueles estabelecimentos que supostamente efetuaram as vendas em questão, verificando se houve algum depósito ou pagamento de boletos ou de emissão de nota fiscal de entrada dessas mercadorias.

Diz que, em suma, da forma como foi efetuado o lançamento, houve uma inversão do ônus da prova. Frisa que o autuante não se enquadra nos ditames dos artigos 239 e 364 do CPC, uma vez que não goza da prerrogativa de fé-pública. Para embasar seus argumentos, transcreve trechos de votos proferidos em decisões de órgãos julgadores administrativos.

Quanto às infrações 5 e 6, afirma que no período abarcado por esses itens do lançamento, já havia sido implantado o sistema de emissão de nota fiscal eletrônica, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emissor e pela recepção, pela Fazenda, do documento fiscal eletrônico, antes da circulação da mercadoria. Diz que, a partir do momento em que a Fazenda recepciona uma nota fiscal eletrônica, torna-se contraditório atribuir ao contribuinte uma infração pela emissão desta, pois possuindo os instrumentos próprios para impedir a emissão de tal nota, a Fazenda não o fez.

Aduz que não poderia deixar de efetuar as vendas, já que aparentemente o instrumento fiscalizatório criou uma inicial aparência de segurança quanto à situação fiscal do contribuinte destinatário. Menciona que inviabilizaria a sua atividade se, a cada nota fiscal emitida, tivesse que verificar a situação cadastral do destinatário das mercadorias.

Sustenta que não procede a alegação do autuante quanto às infrações em comento, já que os impostos devidos foram pagos, não subsistindo qualquer obrigação do defendant junto à Secretaria da Fazenda.

Argumenta que a multa de 60%, indicada na autuação, configura uma penalidade totalmente confiscatória, o que afronta o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal. Discorre sobre a vedação do confisco no direito tributário e cita farta doutrina. Ressalta que a Lei nº 9.298/96 aboliu a prática de imposição de multa em índices não condizentes com a realidade econômica, reduzindo a dois por cento (2%) do valor da prestação vencida o patamar de multa moratória. Frisa que não há o que se falar que não cabe ao CONSEF a discussão da presente matéria, uma vez que em acórdão de Junta de Julgamento deste Conselho de Fazenda, ao tratar da questão da decadência, foi aduzida a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

VOTO (Vencido quanto à nulidade - Infrações 3 e 4)

Quanto às infrações 3 e 4 observo que o Recorrente se limita a repetir as alegações constantes em sua Impugnação, no sentido de que as aquisições não foram registradas porque: a) uma parte foi emitida pelo defendant em razão de utilização de materiais de uso e consumo pelo próprio estabelecimento; b) outra parte não deveria ser registrada em virtude de sua natureza; c) algumas notas foram canceladas pelos fornecedores mediante a emissão e notas fiscais de entradas; d) várias operações eram destinadas a estabelecimentos com razão social diversa; e e) não há prova efetiva do ingresso das mercadorias no estabelecimento da Recorrente.

Observo que grande parte de tais alegações já foram acatadas pelo próprio Autuante, em sede de Informação Fiscal, e confirmadas pela decisão recorrida, o que, aliado à adequação da multa à alteração legal que minorou o percentual da penalidade, motivaram a redução das infrações 3 e 4.

Quanto à prova de ingresso das mercadorias no estabelecimento da Recorrente, ao nosso ver, há

de se ponderar sobre as provas apresentadas pelo Autuante necessárias à constituição do crédito tributário.

Veja-se o que determina o art. 130, II, do COTEB:

Art. 130. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido. (grifamos)

No mesmo sentido, o art. 28, §4º, II, do RPAF:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido. (grifamos)

No presente caso, observa-se que o lançamento tem como base uma planilha que indica as chaves de acesso de documentos fiscais (notas fiscais eletrônicas) emitidos por fornecedores contra o estabelecimento autuado, ou seja, a multa pela conduta de não ter registrado as mercadorias foi exigida com fundamento em documentos emitidos por estabelecimentos que não são o do autuado.

Note-se que a autuação imputa ao contribuinte a penalidade por descumprimento da obrigação acessória de não ter registrado as mercadorias que ingressaram em seu estabelecimento, para tanto, é imprescindível que tal acusação seja acompanhada de documentos que comprovem o efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento do Recorrente, ou, pelo menos, provas indiciárias tais como: o conhecimento do transporte destas mercadorias; a prova do ingresso das mercadorias no Estado da Bahia; as provas de pagamento do destinatário das mercadorias ao remetente (duplicatas, transferências bancárias etc.); ou seja, algo que pudesse ser interpretado como forte indício de que as mercadorias foram destinadas realmente ao estabelecimento do contribuinte indicado nas mesmas.

Observe-se que atualmente vige a previsão legal que prescreve uma presunção *juris tantum* (art. 4º, §7º da Lei nº 7.014/96) de que se o contribuinte não impugnar a nota fiscal eletrônica emitida contra ele, presumir-se-á de que recebeu em seu estabelecimento as mercadorias indicadas na nota fiscal eletrônica. Contudo, tal presunção legal não era vigente à época dos fatos geradores, e, portanto, não pode ser aplicada ao caso.

Ao nosso ver, o que se tem no presente caso é uma autuação que não está acompanhada de documentos suficientes para a comprovação da ocorrência do fato gerador, portanto, as infrações 3 e 4 contém uma nulidade material em razão da inobservância dos arts. 130, II, do COTEB e 28, §4º, II, do RPAF, a qual deve ser declarada em razão do princípio da imutabilidade do lançamento tributário, previsto no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Restando vencido quanto à preliminar de nulidade das infrações 3 e 4, e passando-se, então, à análise do mérito das infrações 3 e 4, acompanho o voto do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira no sentido da aplicação da redução da multa, com espeque no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Em que pese o nosso entendimento ser no sentido de que tais infrações não estão comprovadas nos autos, tese que restou vencida por maioria qualificada dos votos desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, observo que, de fato, não houve dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, uma vez que tais condutas exigem prova da sua prática e não podem, sob nenhuma hipótese, ser presumidas. Ademais, também não há que se falar em prejuízo ao Erário, haja vista que se trata de multa por mero descumprimento de obrigação acessória do registro da entrada das mercadorias, não implicando em redução do recolhimento do ICMS aos cofres do Estado da Bahia.

Diante disso, acompanho a redução das multas das infrações 03 e 04 ao percentual de 50%,

conforme voto do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Quanto às infrações 5 e 6 referentes a erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas para contribuintes inaptos, baixados ou intimados para inaptidão e de falta de retenção do ICMS, a título de substituição tributária, nas vendas para contribuintes inaptos, baixados ou intimados para inaptidão.

O Recorrente repete as alegações de sua impugnação de que já estava em vigor o sistema de emissão de nota fiscal eletrônica e, portanto, a SEFAZ possuía os meios próprios para impedir a emissão das notas fiscais em tela.

Conforme bem observado pela decisão de piso, esse argumento defensivo não se mostra capaz de elidir as infrações em comento, pois, no período abarcado pelas infrações em tela, vigia a obrigação tributária acessória dos contribuintes do ICMS verificar a regularidade da situação cadastral dos seus clientes, quando com eles efetuar operações comerciais, nos termos do art. 142, inc. I, do RICMS-BA/97. Assim, por ser uma obrigação acessória regulamente prevista, não há como se acolher a tese defensiva de que o cumprimento dessa obrigação inviabilizaria o funcionamento das atividades do estabelecimento.

Quando os destinatários das mercadorias não estejam inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, como é o caso das infrações em comento, não é cabível a redução de base de cálculo de que trata o art. 1º do Decreto nº 7799/00 (infração 5), bem como deve ser feita a retenção do ICMS referente às operações subsequentes que serão realizadas por esses contribuintes não inscritos (infração 6).

Por fim, quanto às alegações de confiscatoriedade ou desproporcionalidade das multas, noto que os percentuais de multa estão previstos na legislação estadual e não podem ser afastados em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendemos que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

Ante ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade material das infrações 3 e 4, e manter as infrações 5 e 6.

VOTO VENCEDOR (Redução da Multa e Não Acolhimento da nulidade - Infrações 3 e 4)

Quero pedir vênia ao nobre relator para manifestar a minha discordância em relação a parte do seu voto, especificamente naquilo que se reporta às Infrações 3 e 4, nos termos postos a seguir.

O lançamento acusa o contribuinte de ter deixado de registrar, em sua escrita, notas fiscais relativas a mercadorias entradas em seu estabelecimento. Mercadorias sujeitas à tributação (Infração 3) e mercadorias não sujeitas à tributação (Infração 4). A autuada contesta a autuação, alegando que não efetuou a aquisição das mercadorias descritas nos documentos fiscais que embasaram o lançamento. Contesta especificadamente vários documentos fiscais, tendo o autuante acatado e reduzido o valor da exigência fiscal. Quanto aos demais documentos não excluídos, alega que não poderia fazer prova negativa, cabendo ao fisco provar o seu ingresso.

A questão remete-nos, portanto, ao valor probatório das cópias dos documentos fiscais acostados ao processo pela autoridade fiscal, entendendo o fisco que são elementos idôneos a comprovar a ocorrência do ilícito, enquanto a autuada advoga a tese contrária, sustentando que são imprestáveis para tal.

É importante frisar que as operações objetos da presente acusação foram acobertadas por notas fiscais eletrônicas, autorizadas e emitidas em um ambiente público de escrituração digital, o SPED.

Quanto às notas fiscais eletrônicas, a jurisprudência do CONSEF oscilou no tempo, tendo, inicialmente, apresentado tendência de que lhes seria conferido tratamento tributário semelhante àquele dado às notas fiscais do sistema SINTEGRA, ou seja, prova indiciária de que o bem ingressou no estabelecimento baiano.

Em consequência, exigia-se que as cópias dos documentos fiscais se fizessem acompanhar de outros elementos, ainda que indiciários, reveladores de que a sua emissão não foi objeto de fraude fiscal, tão comum no comércio de mercadorias.

Esse entendimento passa, contudo, por uma mudança recente, pois as peculiaridades das notas fiscais eletrônicas acabaram por fazer com que as câmaras de julgamento percebessem que a sua legislação acabara de configurar uma nova moldura contextual. De fato, o sistema SPED dá ampla publicidade à emissão dos documentos fiscais, permitindo aos destinatários das operações imediato conhecimento acerca daquelas notas fiscais eletrônicas contra si emitidas, conforme se depreende da leitura do § 12 do art. 89 do RICMS/12, abaixo transrito.

“Art. 89. Do resultado da análise referida no art. 88, a Secretaria da Fazenda cientificará o emitente:

...
§ 12. Deverá, obrigatoriamente, ser encaminhado ou disponibilizado download do arquivo da NF-e e seu respectivo Protocolo de Autorização de Uso:

I - ao destinatário da mercadoria, pelo emitente da NF-e imediatamente após o recebimento da autorização de uso da NF-e (grifos acrescidos);
...”

Ora, se a informação relativa à NF-e autorizada encontra-se publicizada, na forma da norma regulamentar citada, é evidente que o destinatário das mercadorias passa, então, a ter condições de obstruir eventuais fraudes ou equívocos decorrentes da errônea identificação do comprador das mercadorias.

Esse novo contexto, aliado ao dever de colaboração processual, imposto às partes, impõe ao contribuinte a necessidade de contribuir com a atividade probatória, refutando a postura de simples negativa do fato, muito comum na ocorrência desse tipo de infração.

Esse é o entendimento que vem se tornando predominante no âmbito das câmaras superiores, conforme Acórdão proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 12/02/2014, cujo voto em separado acompanhou o relator, agregando as considerações que transcrevo abaixo.

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0022-12/14.
VOTO EM SEPARADO (Cons. MÔNICA MARIA ROTERS)*

...
Dianete este quadro, a clonagem em uma NF-e deixou de existir. Não tem como (a não ser que o hacker adentre nos sistemas da empresa, ou dos órgãos fazendários, mas esta é outra história) terceiros emitir uma NF-e de qualquer empresa. Ela não será emitida. Portanto, nenhum contribuinte (fornecedor) poderá afirmar que a NF-e a ele não pertence. Nesta situação tem ele de responder pelas mesmas, por responsabilidade tributária, perante todas as esferas governamentais.

E a situação não para apenas nestes procedimentos:

O Ajuste SINIEF 07/05 que instituiu a NF-e em âmbito nacional, na sua Cláusula sétima, § 7º determina que o emitente da NF-e, obrigatoriamente, encaminha ou disponibiliza download do arquivo da NF-e e seu respectivo Protocolo de Autorização de Uso ao destinatário e ao transportador contratado, imediatamente após o recebimento da autorização de uso da NF-e. E na sua Cláusula décima obriga o emitente e o destinatário em manter NF-e em arquivo digital, sob sua guarda e responsabilidade, pelo prazo estabelecido na legislação tributária, mesmo que fora da empresa, devendo ser disponibilizado para a Administração Tributária quando solicitado.”

Essa tendência jurisprudencial encontra-se materializada no voto vencedor de recente decisão, proferida no Acórdão CJF nº 0085-12/15, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, de 18/03/2015, abaixo reproduzido.

“2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0085-12/15

VOTO VENCEDOR DA PRELIMINAR DE NULIDADE SUSCITADA (Cons. ILDEMAR JOSÉ LANDIN)

Evidentemente, repito, não se trata aqui, de afirmar que o fisco estaria a exigir do recorrente a produção de uma prova impossível ou prova negativa, mas trazer qualquer indício que confirme suas alegações; todavia, trouxe apenas uma coletânea de possibilidades da ocorrência de eventos que o livraria da responsabilidade de pagar o imposto. ...

... Não cabe argumentar que as provas que elidiriam a acusação fiscal são provas negativas ou fora do seu alcance, pois poderia obtê-las na sua própria cidade, mediante queixa na delegacia de polícia ou ainda, por exemplo, uma certificação do DETRAN de que tais placas de veículos não possuem registro neste órgão, o que colocaria em dúvida todo o lançamento.

Não se está a exigir a inversão absoluta do ônus da prova, pois é certo que cabe ao impugnante desconstituir a presunção mediante provas que disponha. Contudo, não cabe ao fisco, além de apresentar os DANFE, previamente avaliar todas as possibilidades de ocorrências de fraudes, furtos, roubos, etc., pois a Administração Pública sequer possui Recursos para realizar isto em todas as situações similares, cabendo ao contribuinte não exatamente trazer provas incontestáveis da sua inocência, mas pelo menos, algum indício.”

Em outra recente decisão, essa agora da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferida no Acórdão CJF nº 0134-11/15, em 19/05/15, o colegiado confirmou decisão da primeira instância, pontificando um entendimento que vai se consolidando no âmbito da segunda instância, conforme a seguir.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0134-11/15

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. É incontestável que os dados dos DANFE anexados ao processo o colocam como sujeito passivo e ficou demonstrado que o Recorrente apenas negou a aquisição das mercadorias e imputou ao Fisco, toda a responsabilidade para a produção de provas adicionais que o incriminasse, constituindo tal argumento em abuso do direito de defesa, pois o contribuinte tem o direito de questionar o procedimento administrativo, mas incumbe-lhe, por consequência óbvia, o ônus de demonstrar suas assertivas e isto não foi feito. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Entendo que o interesse público impõe a inversão do ônus probatório, pois o ente estatal não possui condições de se revelar presente em todos os lugares, exigindo que o sujeito passivo fiscalize e coíba o uso indevido de seu nome comercial por terceiros.

Assim, acompanhando a jurisprudência predominante neste CONSEF, entendo que restou, igualmente, caracterizada a ocorrência do ilícito relativo às operações relativas às Infrações 3 e 4.

Quanto ao pedido de redução da multa imposta, entendo que o sujeito passivo não se quedou inerte, frente à acusação fiscal, pelo contrário, desenvolveu ampla atividade probatória, tendo, inclusive, logrado êxito em reduzir o valor exigido no lançamento, mediante a exclusão, acatada pelo autuante, de uma terça parte dos documentos fiscais relacionados na peça acusatória.

Penso, por isso, que revelou a sua boa-fé, bem como o fato de que não implicou em falta de recolhimento de tributo, nos termos do art. 158 do RPAF, abaixo transcreto.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação (grifos acrescidos) e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Assim, reduzo em 50% a multa imposta nas Infrações 3 e 4, perfazendo um valor total de R\$152,54 (Infração 3) e R\$430,76 (Infração 4), conforme demonstrativos abaixo:

INFRAÇÃO 3

DATA OCORR.	B. CÁLCULO	MULTA	VLR JULGADO-JJF	VLR JULGADO-CJF
31/03/09	50,00	1%	0,50	0,25
31/07/09	400,00	1%	4,00	2,00

31/08/09	12.220,13	1%	122,20	61,10
31/10/09	555,62	1%	5,56	2,78
30/11/09	189,86	1%	1,90	0,95
31/12/09	1.601,73	1%	16,02	8,01
31/03/10	250,59	1%	2,51	1,25
30/04/10	7.300,00	1%	73,00	36,50
31/08/10	1.082,60	1%	10,83	5,42
31/10/10	560,10	1%	5,60	2,80
30/11/10	47,76	1%	0,48	0,24
31/12/10	6.247,63	1%	62,48	31,24
SOMATÓRIOS			305,08	152,54

INFRAÇÃO 4

DATA OCORR.	B. CÁLCULO	MULTA	VLR JULGADO-JJF	VLR JULGADO-CJF
30/09/09	1.079,65	1%	10,80	5,40
30/10/09	34,67	1%	0,35	0,17
31/12/09	2.375,00	1%	23,75	11,88
31/01/10	8.920,11	1%	89,20	44,60
30/04/10	534,27	1%	5,34	2,67
31/05/10	2.081,08	1%	20,81	10,40
30/06/10	158,71	1%	1,59	0,80
31/07/10	2.493,27	1%	24,93	12,46
31/08/10	11.356,52	1%	113,57	56,79
30/09/10	10.082,41	1%	100,82	50,41
31/10/10	16.600,00	1%	166,00	83,00
30/11/10	4.650,96	1%	46,51	23,25
31/12/10	25.784,57	1%	257,85	128,93
SOMATÓRIOS			861,52	430,76

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à redução - infrações 3 e 4)

Não concordo com a redução das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias referentes às infrações 03/04, de acordo com as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Como curial, o §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 prevê a possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Eis o texto legal:

“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”.

Tenho como inquestionável que o comando legal, ao estabelecer que *“as multas poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo”* está a nos dizer, na verdade, que *“as multas [deverão] 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”*. Está também a nos dizer que *“as multas [não deverão] ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, [caso não] fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”*.

Reducir ou cancelar a multa, quando preenchidos os requisitos legais, é, portanto, um ato vinculado, e não discricionário. Não reduzir, igualmente, é ato vinculado, na hipótese de não preenchimento de tais requisitos. A vinculação encontra-se no motivo do ato administrativo: só é possível reduzir ou cancelar a multa, independentemente de sua expressão ou dimensão monetária, se não houver fraude, dolo, simulação ou falta de recolhimento de imposto.

A Lei do ICMS/BA, nº 7.014/1996, no art. 4º, § 4º, presume a omissão de saídas tributáveis na hipótese de falta de registro na escrita fiscal de operações de entrada, sejam elas sujeitas ou não à incidência do gravame, pelo que não resta atendido um dos requisitos do art. 42, § 7º, qual seja, que dos ilícitos não tenham decorrido falta de pagamento do tributo.

Acrescente-se a isso o não recolhimento da antecipação parcial ou das diferenças de alíquotas, caso existam, ao menos em uma das notas fiscais não escrituradas, mercadorias para revenda, materiais de uso e consumo ou bens do ativo imobilizado.

De mais a mais, nas infrações 1, 2, 4 e 5, a Fiscalização apurou a falta de recolhimento de ICMS no montante integral de R\$ 16.958,47. Consequentemente, não há que se falar em redução das referidas multas, por mais íntegro que tenha sido o comportamento do sujeito passivo antes, durante ou após os procedimentos de fiscalização, inclusive porque tal parâmetro (inexistência de dolo, fraude ou simulação) resta prejudicado pela falta de recolhimento do imposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade suscitada, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime em relação à redução da multa aplicada, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, reduzir a multa aplicada nas infrações 3 e 4, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298579.0021/14-2, lavrado contra **AVANÇO DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.410,88**, acrescido das multas de 70% sobre R\$2.132,99 e 60% sobre R\$9.277,89, previstas no art. 42, incisos III, II, alíneas “a” e “e”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$583,30**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Redução da Multa e Não Acolhimento da nulidade - Infrações 3 e 4) - Conselheiros: Luis Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à nulidade das Infrações 3 e 4) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

VOTO VENCEDOR (Quanto à redução das multas das Infrações 3 e 4) - Conselheiros: Luis Alberto Amaral de Oliveira, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à redução das multas das Infrações 3 e 4) - Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto às infrações 3 e 4 - Nulidade)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Redução da Multa e Não Acolhimento da nulidade - Infrações 3 e 4)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO DISCORDANTE
(Redução da Multa - Infrações 3 e 4)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS