

**A. I. Nº** - 298929.0025/16-8  
**AUTUADO** - VIVO S. A.  
**AUTUANTE** - EDMARIO DE JESUS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 02/12/2016

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0224-03/16**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa aplicada sobre o valor comercial das mercadorias tributáveis, e daquelas que não estão sujeitas a tributação. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2016, refere-se à exigência de multa no valor total de R\$342.039,78, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$312.016,37.

Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012; janeiro a junho, agosto a outubro e dezembro de 2014; janeiro a maio, julho a dezembro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$30.023,41.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 39 a 62 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e reproduz os itens da autuação fiscal. Diz que a ausência de escrituração fiscal foi apurada através de cruzamento eletrônico de dados, sem a realização de fiscalização preventiva ou análise documental específica, o que culminou na conclusão de que o impugnante teria incorrido em descumprimento de obrigação acessória.

Transcreve os dispositivos da legislação tributária considerados infringidos da multa aplicada, alegando que o lançamento não procede, afirmando que a metodologia utilizada pela Fiscalização para apuração das infrações padece de nulidades e inconsistências que invalidam toda a conclusão fiscal, bem como que as operações autuadas se referem a simples remessa de mercadorias que não ensejam recolhimento de ICMS, não havendo que se falar em prejuízo ao erário, razão pela qual o presente Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Quanto à preliminar de nulidade, diz que a cobrança em tela se originou de cruzamento eletrônico de dados, realizado pela Fiscalização do Estado da Bahia, que ao analisar a escrita fiscal digital constante no banco de dados da Secretaria de Fazenda, constatou que o impugnante não teria efetuado o registro de operações de entrada em seu estabelecimento, tanto em face de mercadorias tributadas, quanto relativas a mercadorias não tributadas.

Alega que a conclusão da Fiscalização quanto ao descumprimento de obrigação acessória se deu a partir de levantamento sem a devida análise de toda a documentação fiscal relacionada, já que sequer houve fiscalização preventiva junto à empresa, a qual seria suficiente para comprovar a regularidade do procedimento adotado pelo impugnante.

Informa que após ser notificado do Procedimento de Fiscalização, constatou que as razões das divergências verificadas pelo Fisco Baiano seriam devido a um problema sistêmico que não relacionou as Notas Fiscais autuadas (e registradas) à Chave de Identificação na EFD.

Diz que em virtude do exíguo prazo de 48 horas concedido pela Fiscalização para apresentação de esclarecimentos, aliado ao extenso período de operações envolvidas (2012 a 2015), o impugnante não pôde comprovar a tempo, culminando na imediata lavratura do presente Auto de Infração, o qual presumiu que todas as mercadorias não relacionadas, não teriam sido registradas regularmente.

Ressalta que na fase que antecedeu à lavratura, apresentou – por amostragem – as Notas Fiscais autuadas que haviam sido escrituradas no SPED de Janeiro/2012, ainda que sem a correspondente chave de identificação, pugnando pela dilação de prazo para comprovação dos demais períodos. No entanto, tal pleito foi desconsiderado, tendo o lançamento se concretizado após a exclusão das Notas Fiscais e operações comprovadas de maneira preliminar.

Entende que tal fato evidencia, com clareza, a fragilidade e inconsistência do levantamento efetuado pela fiscalização para a lavratura do Auto de Infração, haja vista que, sem perquirir a realidade fática das operações, presumiu, erroneamente, com base em mero cruzamento de dados, que o impugnante teria recebido mercadorias em seu estabelecimento sem a correspondente escrituração, mesmo tendo havido comprovação antecedente relativa a parte das operações.

Ou seja, a Fiscalização quedou-se inerte em aprofundar o procedimento fiscalizatório para o fim de identificar a natureza das referidas diferenças de registro apuradas, que no caso, se deve a erro sistêmico e recebimento de mercadorias de simples remessa, que não ocasionam qualquer prejuízo ao erário ou à fiscalização.

Antes de adentrar ao mérito das divergências, afirma que o trabalho fiscal realizado se encontra eivado de nulidade, necessitando de maior aprofundamento documental.

Ressalta que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação, ou seja, o Fisco deve instituir o lançamento com provas substanciais que demonstrem com segurança a infração praticada.

Entende que as conclusões exteriorizadas pela Fiscalização só poderiam prosperar se viessem acompanhados de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão – ausência de escrituração de operações de entrada. Neste sentido, transcreve trecho da obra de Ricardo Mariz de Oliveira, analisando a pertinência do crédito tributário apurado mediante conclusões sem embasamento fático/legal.

Afirma que as presunções baseadas em juízo de probabilidade não constituem prova segura acerca do nascimento do crédito tributário, e como tal, não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar a cobrança por parte da Fiscalização. Diz que a jurisprudência judicial sedimentada há muito, também afasta a possibilidade de lançamento com base em presunção de ocorrência do fato gerador, conforme exemplo que citou.

Entende restar claro que, para proceder à autuação para cobrança do débito, o Fisco deve valer-se de consistentes informações e parâmetros. Isso significa dizer que a metodologia para a análise de dados deve revestir-se de rigor técnico, sob pena de incorrer em arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização.

Afirma que no caso concreto, as informações de entrada de mercadorias apontadas pela Fiscalização e o efetivamente registrado na EFD são, no máximo, meros indícios. Logo, caberia à Fiscalização comprovar que as supostas divergências de escrituração se referiam, de fato, ao descumprimento de obrigação acessória em face de operações de entrada com finalidade de mercancia. Como não houve a devida comprovação pela Fiscalização, resta claro que o Auto de

Infração ora impugnada não possui embasamento necessário para justificar a ocorrência do fato gerador da multa, razão pela qual deve ser cancelado, por ser nulo de pleno direito.

Subsidiariamente, caso essa Junta de Julgamento Fiscal não entenda pela nulidade de pleno direito da autuação, o que o defendente aventa apenas por hipótese, requer, ao menos, seja determinada a baixa dos autos em diligência para recomposição do trabalho fiscal e apresentação dos documentos que corroboram o quanto exposto, a serem infirmados mediante perícia técnica imparcial, nos termos expressamente autorizado pelos artigos 7º, §2º e 24 do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/99.

Prossegue afirmando que, ao lavrar o Auto de Infração apenas com base nas informações constantes em seu banco de dados, a Fiscalização deixou de observar que parte das operações que deram ensejo ao lançamento em tela, foram devidamente escrituradas, não tendo sido relacionadas à uma Chave de Identificação por mero erro sistêmico, enquanto que a parcela remanescente não se trata de meras entradas, mas de operações de simples remessas (Doc.05), que não geram ônus à Fiscalização.

Ressalta que a transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não configura fato gerador do ICMS, a teor do que determina o artigo 155, inciso II da Constituição Federal, segundo o qual o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadorias. Apenas quando se verificar a presença concomitante das três concretudes indicadas no referido artigo 155, II, da CF/88 (operação, circulação e mercadorias), haverá a incidência do ICMS.

Acrescenta que, por operação, entende-se o fato jurídico capaz de desencadear o efeito do surgimento de obrigações e direitos entre as partes envolvidas. Mercadoria é o termo juridicamente definido para o bem posto à disposição no mercado. Isso porque, enquanto o referido bem estiver agregado ao patrimônio jurídico da empresa e, portanto, indisponível no mercado, este não poderá ser definido como mercadoria.

Entende que a mercadoria deverá possuir caráter econômico, que permite a sua disponibilidade no mercado. E a circulação de mercadorias capaz de configurar o fato gerador do ICMS é a aquela que, além da circulação econômica, implica em circulação jurídica, com a transferência da propriedade.

Diz que a operação de simples remessa é muito comum entre os estabelecimentos da empresa, inclusive pelo seu objeto social, sendo que, no caso dos autos, pode ocorrer a remessa de mercadorias a diversas lojas/filiais do impugnante, que ao receberem as mercadorias, por vezes, não encaminham as Notas Fiscais para o estabelecimento sede responsável pela escrituração, sem que, contudo, tal conduta enseje qualquer prejuízo ao erário ou dano à fiscalização. Sobre o tema reproduz o entendimento do STF e diz que a matéria também se encontra pacificada no Superior Tribunal de Justiça desde a década de 90, quando foi publicada a Súmula nº 166 (DJU de 27/08/96).

Afirma ser indiscutível que nas remessas para o impugnante originadas de suas filiais, não há incidência do ICMS, uma vez que a transferência de mercadorias entre a mesma pessoa jurídica não configura fato gerador do imposto, conforme já sedimentado pelas Cortes Superiores, não havendo, evidentemente, dano ao erário a suposta ausência de escrituração de tais entradas de mercadorias.

Diz que a própria autuação confirma que todos os tributos incidentes foram devidamente recolhidos, porquanto imputa ao impugnante apenas a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual também deve ser cancelada, haja vista que, em se tratando de operações de simples remessas, não há dano à Fiscalização passível de punição ou, quiçá, ausência de recolhimento de quaisquer valores.

Entende que a autuação não pode prosperar. Havendo o recolhimento integral dos valores incidentes em face de tal operação, com comprovação por meio de documentação hábil de tal fato, há que ser reconhecida a ausência de dano ao erário e prejuízo à fiscalização, que impedem

a caracterização da infração e consequente imputação da penalidade, sendo imperioso o cancelamento da pretensão fiscal em sua integralidade.

Com vistas a reiterar o seu direito ao cancelamento da presente autuação, em razão do elevado volume de operações objeto de lançamento, informa que acostou aos autos os documentos fiscais, por amostragem, que comprovam a natureza das operações de simples remessa de mercadorias que ensejam o cancelamento da autuação.

Caso esta Junta de Julgamento entenda pela necessidade da juntada de documentos adicionais, requer seja o presente processo encaminhado em diligência, nos termos dos artigos 7º, §2º e 24 do RPAF/BA, Decreto 7.629/99.

Ressalta que o processo administrativo é norteado pelos princípios elencados no art. 372, da Constituição Federal, além daqueles reiteradamente consagrados nas legislações pertinentes ao contencioso administrativo fiscal federal e estadual, dentre os quais se destacam os princípios da informalidade e da busca pela verdade material.

Entende que não há dúvidas da plena possibilidade de conversão em diligência do julgamento de 1ª instância, a fim de que o impugnante possa providenciar a juntada aos autos de provas adicionais relacionadas as operações autuadas e/ou novos documentos que venham a ser levantados, que são capazes de demonstrar que as operações autuadas se referem a simples remessa de mercadorias.

Nesse contexto, lembra que a busca da verdade material dos fatos é um imperativo da atividade de lançamento do tributo. À autoridade fiscal compete procurar e levantar os dados necessários à correta identificação do sujeito passivo, do fato tributário praticado, e da quantificação desse fato (base de cálculo). Neste sentido, reproduz ensinamentos de Alberto Xavier.

Diz que a Fiscalização não pode furtar-se de investigar a fundo as minúcias do caso concreto, sob pena de nulidade do trabalho fiscal, visto que esse deve estar pautado na objetividade e certeza, características imprescindíveis para se atingir a segurança jurídica. Tendo o impugnante comprovado, documentalmente, que as operações supostamente não escrituradas tratam-se de simples remessas, não ocasionando prejuízo ao Erário ou falta de recolhimento de imposto, deve ser cancelada integralmente a presente autuação, prestigiando-se a verdade dos fatos e os documentos carreados aos autos pelo impugnante.

Afora as razões de mérito já suscitadas acima, alega que a pretensão fiscal ora combatida também não se sustenta, por ser a multa imposta notoriamente confiscatória, abusiva e ilegal. Isso porque, a Fiscalização, ao constatar que o defendente teria deixado de registrar na Escrituração Fiscal Digital, notas fiscais referentes a operações de entradas de mercadorias e serviços no período de Janeiro/2012 a Dezembro/2015, relativos a operações tributadas e não tributadas, aplicou a multa prevista no artigo 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

Diz que a desarrazoabilidade da multa imposta salta aos olhos à medida em que, mesmo verificando que o suposto descumprimento da obrigação acessória não culminou ausência de recolhimento de tributo, ou qualquer dano ao erário, ainda assim o Fisco imputa uma penalidade muito superior ao valor do imposto – o que não se pode admitir.

Afirma que a abusividade da multa imposta se deve ao fato de que o percentual fixado é imposto sobre o valor da operação e não sobre o valor do tributo, o que realça seu evidente caráter confiscatório, já reconhecido pelas Cortes Superiores como ilegal.

Entende que embora à primeira vista o percentual de 1% pareça razoável, trata-se de uma penalidade sobremaneira nociva, pois é aplicado sobre o valor total das mercadorias envolvidas, e não sobre os tributos dela decorrentes, o que faz superar em muito o valor da suposta obrigação tributária, sem qualquer razoabilidade ou motivação.

Frisa que o efeito confiscatório da multa isolada se torna ainda mais evidente quando se constata que ela está sendo aplicada sobre o valor da operação atualizado até a data de lavratura da autuação, o que também é indevido e ilegal, conforme se verá adiante.

A jurisprudência pátria, mormente do STF, já firmou a diretriz no sentido de que toda multa que superar o valor do tributo, será considerada confiscatória, principalmente se o percentual previsto na legislação se aplicar sobre o valor da operação. É o caso dos precedentes que citou.

Em face da orientação emanada pela Corte Suprema no sentido de não aceitar penalidades superiores a 20% (vinte por cento) ou 30% (trinta por cento) do valor do imposto devido, em razão de seu caráter confiscatório, sendo que multas equivalentes ao valor do imposto somente seriam cabíveis em casos de comprovado intuito de fraude, o que não se verifica no presente caso.

Entende que em razão da natureza confiscatória da multa imposta, deve ser aplicado, *in casu*, o posicionamento adotado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que, em decisão na ADIN 551-1/RJ, considerando que o voto do Ministro Marco Aurélio foi expresso ao reconhecer a natureza confiscatória de multa que ultrapassa o valor do imposto.

Nessa linha de raciocínio reproduz lição de Leandro Paulsen e afirma ser inequívoco o descabimento da multa fixada pela ausência de escrituração de entradas na EFD, resultando em penalidade totalmente desvinculada do imposto incidente, o que viola todos os princípios constitucionais já elencados – razoabilidade, proporcionalidade e não confisco – bem como a própria jurisprudência do STF, de observância obrigatória à luz do art. 15 do Novo Código de Processo Civil.

Ressalta que no caso concreto, sequer houve alegação de fraude ou simulação por parte do autuado, ou mesmo dano ao erário, eventualmente capazes de fundamentar a aplicação de multa tão exorbitante. Requer o cancelamento ou a redução da multa aplicada, em virtude de seu nítido caráter confiscatório e pela ausência de proporcionalidade entre o seu valor e a gravidade da infração cometida.

Ainda em relação às penalidades aplicadas, as quais entende que podem ser julgadas em caráter preliminar, menciona que a exigência fiscal é insubsistente quanto ao montante das penalidades aplicadas, seja pela já demonstrada confiscatoriedade da multa, seja pela indevida retroatividade dos critérios de cálculo adotados que culminam na iliquidez do crédito constituído.

Alega que a correção monetária aplicada sobre o valor das multas impostas representa um indevido acréscimo no valor das penalidades decorrentes de infrações à legislação do ICMS. Cita o art. 3º e 113 do Código Tributário Nacional e afirma que a contradição entre os dispositivos citados acima é aparente. Enquanto o artigo 3º explicita o campo de aplicação do Direito Tributário, o §1º do artigo 113 acaba por definir o que é devido pelo sujeito passivo, seja em decorrência da obrigação principal, seja em razão da aplicação de penalidade (pelo descumprimento desta obrigação principal ou de obrigação acessória).

Diz que este esclarecimento se fez necessário para determinar o efetivo alcance do artigo 161 do CTN, o qual determina a incidência de juros de mora sobre o valor do crédito não integralmente pago no vencimento.

Ressalta que, pelo conteúdo da determinação contida no caput do artigo 161 do CTN, seja pela natureza da imposição das multas fiscais (coibir a prática de conduta ilícita), apenas cogita-se a incidência dos juros de mora na hipótese de falta de pagamento do tributo (do qual, inclusive, decorre efetivo dano patrimonial do Estado).

Entende que não guarda qualquer correlação lógica com a própria natureza dos juros moratórios, haja vista que, com relação às tais multas, o atraso no pagamento do crédito tributário delas decorrente somente existirá e poderá vir a ser punido a partir do lançamento de ofício, nos termos do artigo 142, caput, c/c o artigo 113, § 1º, do CTN.

Diz que se deve reconhecer que o crédito tributário correspondente a tais penalidades é desprovido de liquidez, contrariando as normas dos artigos 142 e 202, ambos do CTN, além de representar impeditivo, ainda que por hipótese, à eventual inscrição em dívida ativa e execução forçada do débito, em razão do que dispõe o artigo 2º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).

Independentemente do mérito da cobrança, afirma que não se pode aceitar o cálculo das multas consignadas no presente Auto de Infração sobre valores distintos do “valor básico/principal” do imposto. Ainda que se admita a incidência de juros sobre a multa, o artigo 43 da Lei nº 7.014/96 não permite concluir que essa incidência de juros será retroativa à realização dos fatos geradores.

Acrescenta que a obrigação do recolhimento da multa somente surge com a lavratura do Auto de Infração, sendo que o contribuinte possui, inclusive, prazo de 30 dias para efetuar o recolhimento do valor constituído com considerável redução da penalidade. Diz ser inegável que o vencimento da multa ocorre somente após 30 dias de seu lançamento (intimação do contribuinte sobre a lavratura do Auto de Infração).

Afirma que a partir desse momento o contribuinte pode ser considerado em mora também em relação à parcela correspondente à multa. Somente então se mostraria viável a imputação de juros de mora. Diz ser impositivo o cancelamento parcial da exigência fiscal com relação a esse montante ilegalmente exigido, devendo o presente Auto de Infração ser reduzido de plano por esta Junta de Julgamento Fiscal, de modo a excluir da base de cálculo da multa a atualização monetária dos valores.

Por fim, requer seja julgada procedente a impugnação, para que seja integralmente cancelado o presente Auto de Infração, reconhecendo-se (i) a nulidade do lançamento efetuado com base em mera presunção e (ii) a impossibilidade de aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória em virtude da comprovada ausência de dano ao erário, haja vista que as operações autuadas se tratam de simples remessas entre estabelecimentos.

Subsidiariamente, na remota hipótese de não ser integralmente cancelado o lançamento fiscal, seja ao menos cancelada ou substancialmente reduzida a multa de 1% do valor da operação aplicada ao impugnante, por força do seu caráter abusivo, desproporcional e confiscatório, bem como pela ausência de proporcionalidade com a gravidade da infração cometida e a indevida retroatividade dos critérios de cálculo de atualização da multa imposta.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a baixa dos autos em diligência para recomposição dos valores e apresentação de prova documental superveniente, anteriores ao julgamento do feito em Primeira Instância, em respeito aos princípios da verdade material, ampla defesa e segurança jurídica.

O autuante presta informação fiscal às fls. 304 a 307 dos autos, dizendo que a infração foi constatada através do cruzamento das informações constante no Sistema Nacional de Emissão de Nota Fiscal Eletrônica e a EFD do contribuinte, e o que ensejou o auto não foi a simples falta das chaves de autenticação das notas fiscais e sim a falta de lançamento na EFD do autuado, conforme demonstrativos relacionados às fls. 11 a 24 deste PAF.

Repete a alegação defensiva de que o Auto de Infração foi lavrado apenas com base nas informações constantes do banco de dados da fiscalização, e que deixou de observar que parte das operações foram devidamente escrituradas, não tendo sido relacionadas a uma chave de identificação por mero erro sistêmico, enquanto que a parcela remanescente corresponde à operação de simples remessa, que não gera ônus à fiscalização, e coloca entre parêntese "(Doc.05)" fls. 47 a 48 do presente processo.

Para a alegação de que a simples remessa não geraria danos, ressalta que não foi cobrado o imposto referente a obrigação principal e sim a multa por descumprimento de obrigação acessória, e que não foi encontrado o "Doc. 05 Notas Fiscais de simples remessa", citada na página 63 deste PAF como constante do Rol de Documentos apresentados pelo contribuinte.

Com relação à multa, diz que foi considerada pelo contribuinte como de caráter confiscatório, devido ao fato do percentual fixado ser imposto sobre o valor da operação e não sobre o valor do tributo, fato este reconhecido pelas cortes superiores como ilegal.

Em resposta à alegação defensiva sobre a natureza confiscatória da multa, informa que a referida multa foi aplicada de acordo com a legislação em vigor para mercadorias adquiridas sujeitas e não sujeitas a tributação, respectivamente, de acordo com os incisos IX e XI do artigo 42 da Lei 7.014/96.

Diante da falta de comprovação de que as Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo acostados às fls. 11 a 24 do presente PAF foram devidamente lançados na EFD do autuado, mantém na íntegra o valor do crédito reclamado e pede a procedência integral do presente Auto de Infração.

#### **VOTO**

O defendente suscitou a nulidade da autuação, alegando que a conclusão da Fiscalização quanto ao descumprimento de obrigação acessória se deu a partir de levantamento sem a devida análise de toda a documentação fiscal relacionada, já que sequer houve fiscalização preventiva junto a empresa, a qual seria suficiente para comprovar a regularidade do procedimento adotado pelo Impugnante.

Afirmou que o Fisco deve instituir o lançamento com provas substanciais que demonstrem com segurança a infração praticada e que as conclusões exteriorizadas pela Fiscalização só poderiam prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão. Diz que caberia à Fiscalização comprovar que as supostas divergências de escrituração se referiam, de fato, ao descumprimento de obrigação acessória em face de operações de entrada com finalidade de mercancia.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis, e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de procedimento fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

O ponto tratado pelo defendente se refere à questão do levantamento fiscal, da formação do Auto de Infração e de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de o PAF conter todos os elementos (demonstrativo e provas) que serviram de base para a ação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme fls. 10 a 24 dos autos, tendo sido indicadas as respectivas chaves de acesso nas Notas Fiscais não lançadas na EFD, inexistindo necessidade de fiscalização preventiva para comprovar a regularidade do procedimento adotado pela empresa, como entendeu o impugnante.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

O autuado entendeu o levantamento fiscal, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que não concorda, se referindo aos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente requer, ao menos, seja determinada a baixa dos autos em diligência para recomposição do trabalho fiscal e apresentação dos documentos que corroboram o quanto exposto, a serem infirmados mediante perícia técnica imparcial, nos termos em expressamente autorizado pelos artigos 7º, §2º e 24 do RPAF/BA.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

No mérito, as infrações 01 e 02 se referem à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis sem o registro na escrita fiscal.

Infração 01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$312.016,37.

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012; janeiro a junho, agosto a outubro e dezembro de 2014; janeiro a maio, julho a dezembro de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$30.023,41.

O defendente alegou que a razão das divergências verificadas pelo Fisco Baiano seria devido a um problema sistêmico que não relacionou as Notas Fiscais autuadas (e registradas) à Chave de Identificação na EFD. Disse que na fase que antecedeu à lavratura, apresentou – por amostragem – as Notas Fiscais autuadas que haviam sido escrituradas no SPED de Janeiro/2012, ainda que sem a correspondente chave de identificação, pugnando pela dilação de prazo para comprovação dos demais períodos. No entanto, tal pleito foi desconsiderado, tendo o lançamento se concretizado após a exclusão das Notas Fiscais e operações comprovadas de maneira preliminar.

Conforme estabelece o art. 247 do RICMS-BA/2012, a Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Considera-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

No § 1º do referido artigo consta a informação de que a EFD substitui os seguintes livros: (i) Registro de Entradas; (ii) Registro de Saídas; (iii) Registro de Inventário; (iv) Registro de Apuração do ICMS; (v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Por outro lado, havendo necessidade de alteração parcial ou total das informações constantes do



arquivo da EFD já transmitido, o contribuinte deverá retransmiti-lo com todas as informações. A remessa de arquivo retificador, fora do prazo, dependerá de autorização da inspetoria fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte, não cabendo a esta JJF determinar a retificação.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros. No caso em exame, não ficou comprovado nos autos que o defendente tenha enviado qualquer alteração parcial ou total das informações transmitidas por meio da EFD.

O defendente também alegou que as operações autuadas se referem a simples remessa de mercadorias que não ensejam recolhimento de ICMS, não havendo que se falar em prejuízo ao erário. Disse que a Fiscalização deixou de observar que parte das operações que deram ensejo ao lançamento em tela, foram devidamente escrituradas, não tendo sido relacionadas à uma Chave de Identificação por mero erro sistêmico, enquanto que a parcela remanescente não se trata de meras entradas, mas de operações de simples remessas (Doc.05), que não geram ônus à Fiscalização.

Afirmou ser indiscutível que nas remessas originadas de suas filiais, não há incidência do ICMS, uma vez que a transferência de mercadorias entre a mesma pessoa jurídica não configura fato gerador do imposto.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Quanto às remessas de mercadorias, a legislação tributária prevê que nas operações internas e interestaduais, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro do mesmo titular (art. 4º, I da Lei 7.014/96). Neste caso, na transferência mercadorias, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, há incidência do ICMS.

Concordo com a informação fiscal do autuante de que, em relação ao argumento defensivo de inexistência de danos ao erário quanto às mencionadas remessas, não foi cobrado o imposto referente a obrigação principal e sim, multa por descumprimento de obrigação acessória, e não foi encontrado o "Doc. 05 Notas Fiscais de simples remessa", citada pelo autuado na nas razões de defesa.

Afora as razões de mérito já suscitadas, o defendente ainda alegou que a pretensão fiscal combatida também não se sustenta, por ser a multa imposta notoriamente confiscatória, abusiva e ilegal.

Ressaltou que no caso concreto, sequer houve alegação de fraude ou simulação por parte do autuado, ou mesmo dano ao erário, eventualmente capazes de fundamentar a aplicação de multa tão exorbitante. Requereu o cancelamento ou a redução da multa aplicada, alegando seu caráter confiscatório e pela ausência de proporcionalidade entre o seu valor e a gravidade da infração cometida.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao

Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Por outro lado, a escrituração das Notas Fiscais de Entradas tem o objetivo de registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

Na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito. Neste caso, independente da demonstração da não ocorrência de dolo, não há como acatar o pedido do impugnante para redução ou cancelamento da multa.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, alegando confisco, a sua aplicação é consequência da falta de cumprimento de obrigação acessória, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração. As penalidades aplicadas são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298929.0025/16-8**, lavrado contra **VIVO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$342.039,78**, prevista no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA