

PROCESSO - A. I. Nº 298929.0016/15-0
RECORRENTE - ENERGÉTICA CAMAÇARI MURICY I S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0103-02/16
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23/02/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0022-11/17

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A multa aplicada é de responsabilidade do estabelecimento incorporador que deu continuidade às atividades econômicas do estabelecimento incorporado. Não acolhido o pedido de redução das multas pelo descumprimento da obrigação acessória por falta de amparo legal. Rejeitada às preliminares de nulidades. Indeferido os pedidos de realização de diligência ou perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão da 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 29/06/15, aplicando multa de 1% sobre o valor das mercadorias não tributáveis que deu entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (2012 e 2013, conforme Anexos I, fls. 5 e 7), e Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 17) - R\$1.917.847,36. Consta na descrição dos fatos que se trata de notas fiscais não encontradas na EFD do contribuinte, ora elencada no Anexo I.

A 2ª JJF na Decisão proferida (fls. 164/175), inicialmente afastou a nulidade suscitada sob o argumento de que o procedimento fiscal não traz certeza e liquidez do crédito tributário, apreciando que a peça inicial descreve o fato de forma clara e precisa, esclarecendo o procedimento fiscal e a origem da infração apurada.

Da mesma forma, afastou à nulidade requerida, por entender que a fiscalização expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, indica os fatos, normas e documentos, bem como de seus dados e o supedâneo jurídico, inexistindo violação ao princípio do devido processo legal, cujo enquadramento legal indica os dispositivos da legislação tributária infringidos (art. 322, incisos e parágrafos do RICMS/1997, e artigos 217 e 247 do RICMS/2012, que tratam da obrigatoriedade de escrituração de documentos fiscais no livro Registro de Entradas, dentre outros, inclusive Escrituração Fiscal Digital (EFD)).

Ressaltou ainda, que a indicação dos dispositivos regulamentares infringidos equivalem à menção do dispositivo de lei correspondente (art. 19 do RPAF/99), além da descrição dos fatos permitir o entendimento da acusação fiscal, o enquadramento legal a torna compreensível, permitindo o exercício da ampla defesa e do contraditório, como aliás ocorreu.

Destacou ainda, que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo autuado não vinculam o Estado da Bahia, por não se tratar de Decisão judicial em que o autuado seja parte. Bem como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I, do RPAF/BA.

Indeferiu o pedido de diligência fiscal formulado pelo sujeito passivo, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de sua convicção, possibilitando decidir a presente lide.

Também indeferiu o pedido de perícia, por entender que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da sua convicção, e a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, apreciou que o lançamento foi impugnado levando em conta o seguinte:

a) Período janeiro a maio de 2013

O autuado não nega o cometimento da infração, porém, alega que inexistente no caso concreto dolo ou mesmo falta de recolhimento de imposto, pelo que, suscita a redução ou cancelamento da multa, com fulcro no Art. 42 § 7º da Lei 7.014, de 04/12/1996.

Para comprovar que não houve falta de pagamento do imposto no período fiscalizado, informou que nas DMAs e nos extratos de pagamento do período que estão no CD acostado aos autos. Além disso, arguiu que determinadas notas fiscais canceladas também estão indicadas nas planilhas, o que diminui o débito em R\$ 668,93.

O autuante na informação fiscal concordou com a defesa, em relação aos documentos fiscais abaixo discriminados, os excluiu do levantamento fiscal, concordando com a diminuição do débito no valor citado.

Ano	Mes	Dta	Doc	Ser	Chave Nfe	UF	VIDoc	MULTA 1%
2012	8	23/08/2012	490	900	'29120843854777000479559000000004903003308332'	BA	3.902,15	39,02
2013	7	23/07/2013	1749	9	'25130710366780000141550090000017491665725800'	PB	367,80	3,68
2013	7	25/07/2013	1755	9	'25130710366780000141550090000017551888603095'	PB	367,80	3,68
2013	10	09/10/2013	242	1	'29131017673182000164550010000002421000002421'	BA	1.443,69	14,44
2013	10	15/10/2013	11595	5	'29131033000167023667550050000115951798850765'	BA	36.270,00	362,70
2013	11	06/11/2013	186940	0	'35131103246317000109550000001869401476086535'	SP	24.541,52	245,42
							6.892,96	668,93

Em razão do acima exposto, ou seja, após a exclusão das NFe retro mencionadas, o valor reclamado fica assim:

Valor histórico do AI	NF canceladas	NF não escrituradas
R\$ 1.917.847,36	R\$ 668,93	R\$ 1.917.178,43

Ressalto que diante do reconhecimento do cometimento da infração por parte do sujeito passivo, resta plenamente caracterizada a infração apontada pelo Fisco e corretamente aplicada ao presente caso a penalidade capitulada no artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido para aplicação do artigo 42 § 7º do RPAF/99, devo ressaltar que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata.

No tocante ao pedido do impugnante para o cancelamento da multa isolada tendo em vista a inexistência de dolo e outros impedimentos legais, ressalto que na esteira das determinações contidas no Código Tributário Nacional, art.136, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

Note-se, pois, que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se, como dito acima, caracterizada nos autos, pelo que, não acolho o pedido do sujeito passivo.

b) Notas fiscais canceladas e devolvidas.

Quanto a este tópico, foi informado que diversas notas fiscais relacionadas são decorrentes de cancelamento pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobrás ou destinadas à outras filiais da Petrobrás não situadas no Estado da Bahia, outras são notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na EFD da Petrobras, pelo que, requereu prazo para comprovação do alegado.

*Fica indeferido o pedido de juntada posterior de documentos requerida pela defesa, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: **I** - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; **II** - se refira a fato ou a direito superveniente; **III** - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

No caso, entendo que o sujeito passivo, entre a data de ciência da autuação e suas manifestações, teve tempo

para comprovar o alegado, o que não ocorreu.

c) - Livro de registro de entradas. Transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Não concordo com o argumento defensivo de que em relação às operações de transferência não seriam devidas os registro na escrita fiscal, tendo em vista que, segundo o sujeito passivo, não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência ou isentas do ICMS e, portanto, não seria possível a fiscalização imputar as penalidades ora combatidas.

Observe que foi informado pelo autuado que é uma subsidiária integral da Petrobrás que atua na produção de etanol e biodiesel, constituída na forma do art. 251 da Lei 6.404/76, com prazo de duração indeterminado, que se rege pelas normas de seu Estatuto Social e pelas legislação a ela aplicável, inclusive que é usuário de escrituração fiscal digital (EFD), conforme NFe constantes no levantamento fiscal, que segundo a fiscalização não foram escrituradas no livro fiscal de entrada.

Importante frisar que o Convênio ICMS 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Com base na legislação citada, o contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

A escrituração prevista na forma do citado convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:

I - Livro Registro de Entradas; II - Livro Registro de Saídas; III - Livro Registro de Inventário; IV - Livro Registro de Apuração do IPI; V - Livro Registro de Apuração do ICMS; VI - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; VII - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Portanto, ela vem a se constituir numa das partes do tripé que compõem o SPED - as outras duas são a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e possui as seguintes premissas:

- a) O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;*
- b) Utilizar a Certificação Digital padrão ICP Brasil;*
- c) Promover o compartilhamento de informações;*
- d) Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;*
- e) Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte.*

É de uso obrigatório para todos os contribuintes do ICMS ou do IPI, podendo os mesmos serem dispensados dessa obrigação, desde que a dispensa seja autorizada pelo fisco da unidade federada do contribuinte e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que não é esta a situação do autuado.

Se constitui em um arquivo digital, composta de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo ntribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

Ou seja: a partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com layout estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos, considerando-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém.

A legislação do Estado da Bahia, especialmente o Regulamento do ICMS/12, em seu artigo 264 e seguintes, normatiza a escrituração fiscal digital, inclusive o seu § 2º determina que se consideram escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega, ao passo que o artigo 248 impõe a sua obrigatoriedade, enquanto que o artigo 253 estipula que o uso da EFD dispensa o contribuinte da entrega dos arquivos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95 a partir de 1º de janeiro de 2012, qual sejam, os arquivos magnéticos.

Isto significa que a partir de sua adoção os livros e documentos fiscais deixam de ser escriturados do modo

"tradicional", de forma manuscrita, mecanizada ou com os livros emitidos por processamento de dados, sendo a escrituração totalmente virtual, inexistindo livros fiscais físicos, tais como existentes, o que invalida a argumentação defensiva de manutenção de "registro paralelo" de controle ou de registro, pois este não possui qualquer valor legal ou fiscal, motivo pelo qual não pode ser acolhido, independente da data de adesão à EFD.

Ainda que submetido ao regramento anterior, não poderia ser acolhida prova do registro das notas, senão aquelas constantes nos livros fiscais, vez que os documentos remanescentes, elencados na autuação deveriam estar nos livros digitais, ao invés de qualquer outro meio ou elemento. Desta forma, não posso albergar a tese defensiva, e julgo a infração procedente em parte, com base nos demonstrativos de fls.05 e 07.

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de **R\$1.917.178,42**, conforme demonstrativo abaixo:*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 186 a 204), o recorrente inicialmente comenta a infração, elenca as nulidades suscitadas, ausência de dolo, fraude, simulação ou falta de recolhimento do imposto, existência de notas fiscais canceladas, operações de transferências, caráter confiscatório da multa e requisição de realização de perícia e diligência fiscal.

Comenta a rejeição de todos os argumentos defensivos por parte da 2ª JF e informa que aderiu ao Programa CONCILIA Bahia, pagando parcialmente os débitos cobrados, conforme demonstrativo à fl. 190 indicando valores pagos total (verde) ou parcial (branco) totalizando R\$79.952,79 com redução de 85% da multa, resultando em valor de R\$15.346,20.

Em seguida, reapresentou as preliminares de nulidades, itemizando:

- a) **Prejuízo ao contraditório e à ampla defesa:** Afirma que o período fiscalizado abrange um período de 24 meses de atividades, inviabilizando o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa. Diz que a 2ª JF apreciou tão-somente a preliminar de nulidade pela incongruência entre os fatos e a previsão legal e a falta à especificação dos dispositivos legais, mas não considerou que o art. 40 do RPAF/BA permite a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado para facilitar o exercício da ampla defesa.
- b) **Indicação imprecisa das normas violadas:** Afirma que: i) o art. 39, III, RPAF determina que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos de forma clara, precisa e sucinta; ii) o Auto de Infração indica “entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal”, enquadrando-o nos arts. 217 e 247 do RICMS, mas seus incisos relacionam três situações, o “*que se vê em um processo kafkiano, no qual tem que descobrir qual a conduta que lhe é imputada para então tentar se defender*”, violando o art. 2º do RPAF, que garante o direito de ampla defesa. Requer a anulação do Auto de Infração.
- c) **Nulidade na etapa de apuração:** Afirma que o art. 20 do RPAF prevê que “*a nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato*”, quando “*os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa*” (art. 18, II, do RPAF). No caso, a intimação para prestar informações sobre a EFD entregue com inconsistências estabelece prazo de 30 dias, contados do recebimento da intimação (art. 247, § 4º, do RICMS), enquanto no Termo de Intimação (fl. 209) foi concedido prazo de 48 horas, usando, em 2015, uma norma revogada em 31/3/2012 (o Decreto nº 6.284/97).

Reitera o pedido de realização de perícia fiscal, que foi indeferida. Justifica que a empresa apresenta teses defensivas fundamentadas, mas para averiguar esses argumentos, dado a complexidade torna-se necessário a realização de uma perícia.

No mérito, diz que um dos fundamentos defensivos meritórios consistiu no pedido de concessão do benefício do art. 42, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/96, dado a ausência de dolo, fraude ou simulação e a inexistência de prejuízo ao recolhimento de imposto. Afirma ser necessário demonstrar que inexistiu prejuízo ao Fisco e que a metodologia de cálculo efetuado e as informações lançadas em documentos (DPD) estão corretas e obedeceram à legislação vigente à época dos fatos.

Requer a realização de perícia fiscal ou a diligência por auditor estranho ao feito.

Quanto a Decisão proferida pela 2ª JJF, fundamenta o recurso afirmando que:

- 1) Foi rejeitado a aplicação ao caso do art. 42, § 7º, com base no disposto no art. 136 do CTN, porém no que se refere a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, desde que não haja norma prevendo o contrário e essa exceção é prevista no art. 42, § 7º, Lei 7.014/96, que estabelece que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Discorre sobre os requisitos (dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto), e que as DMAs expedidas durante parte do período de apuração (1/1/2013 a 31/5/2013) demonstra que todas as entradas foram devidamente registradas, não havendo ocultação de quaisquer fatos ao Fisco, que não ficou impedido de exercer o seu trabalho fiscalizatório, não havendo qualquer resultado benéfico ou maléfico às partes.

Adicionalmente, ressalta que pelo confronto das notas fiscais com os livros de entrada, determinadas notas fiscais canceladas estão indicadas nas planilhas do período autuado o que caracteriza um infeliz lapso do setor fiscal, mas não caracteriza dolo, fraude, ou simulação.

Também, os extratos de pagamento de ICMS referentes à parte do período de 1/1/2013 a 31/5/2013, comprovam que não houve falta de recolhimento do imposto.

- 2) **Limitação da responsabilidade por sucessão:** Apresenta à fl. 198, quadro no qual indica os meses que foram objeto de adesão ao CONCILIA (*docs.* 1 e 2), ou terão sido cancelados pela incidência do art. 42, §7º, da Lei 7.014/96, ficando ainda parcialmente pendentes os meses coloridos em azul (não foram integral, mas parcialmente pagos no CONCILIA, segundo a tabela no tópico 2 deste recurso):

28/2/2012	30/4/2012	31/5/2012	30/6/2012	31/7/2012	31/8/2012	30/9/2012
Concilia	Concilia	Concilia	Concilia	Concilia		Concilia
31/10/2012	31/11/2012	31/12/2012	31/1/2013	28/2/2013	31/3/2013	30/4/2013
Concilia			art. 42, §7º	art. 42, §7º	art. 42, §7º	art. 42, §7º
31/5/2013	30/6/2013	31/7/2013	31/8/2013	30/9/2013	31/10/2013	30/11/2013
art. 42, §7º			Concilia	Concilia		

Afirma que caso não acolhido o argumento anterior, a Energética Camaçari Muricy I S/A foi incorporada pela Petrobrás em 2015 (fl. 211) e considerando que o período fiscalizado de 2012 e 2013, os atos apurados não foram cometidos pela PETROBRÁS e sim pelos antigos prepostos, responsáveis ou sócios da incorporada-sucedida, nos termos do art. 132 do CTN, em consentânea com a Constituição Federal, que fixa no art. 5º, XLV, o direito fundamental à intransmissibilidade da pena.

Destaca que a multa é aplicada pelo cometimento de ato ilícito, ao passo que o tributo não constitui sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN) institutos estes que não se confundem, ficando limitado a responsabilidade do sucessor aos tributos devidos (art. 132 do CTN), mas não pode ser atribuída à PETROBRÁS (incorporadora-sucessora) a responsabilidade pelas multas aplicadas à incorporada-sucedida.

3. **Notas fiscais canceladas / devolvidas e transferência entre estabelecimentos da mesma contribuinte:** Afirma que as notas fiscais objeto da autuação referem a situações em que ou as mercadorias não foram recebidas pela contribuinte; foram destinadas à outras filiais não situadas no Estado da Bahia; notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na EFD.

Pondera que não conseguiu a tempo localizar as notas fiscais que não tiveram sua escrituração localizada, em função do número considerável de documentos processados e analisados, o que justifica a realização de perícia fiscal.

Afirma que a exigência ultrapassa a razoabilidade, legalidade, visto que a fiscalização cobra

[escrituração] de todas as notas fiscais, sem fazer nenhum filtro junto aos fornecedores, utilizando um sistema eletrônico de notas fiscais, transferindo para o autuado uma atividade que caberia à própria fiscalização, mesmo porque as notas fiscais que não entraram no destino, voltaram através de uma nota fiscal de entrada, bem como devolvida a mercadoria ou cancelado o negócio de compra e venda, inexistente a transferência da mercadoria do vendedor ao comprador, indevida incidência do ICMS, diante do desfazimento do negócio jurídico.

Ressalta que as operações canceladas ou de devolução de mercadorias não constituem fatos geradores do ICMS, não podendo ser imputadas multas previstas na legislação cujo objetivo é coibir a venda de mercadorias não escrituradas.

Da mesma forma, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, por não constituir hipótese de incidência do ICMS, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva, inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela CF, art. 155, §2º, II, alínea “a” e “b”.

Afirma que, não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência ou isentas do ICMS e, não podendo ser imputado as penalidades ora combatidas.

Destaca que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, no PAF nº 269139.0003/10-0, reduziu a penalidade, cuja Ementa do Acórdão foi transcrita (fl. 201/202), haja vista que se tratava de operações de circulação de mercadoria apenas para armazém geral.

Por fim, requer que seja julgada improcedente a infração, no que se refere às operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (PETROBRAS) relativo aos fornecedores com CNPJ 33.000.167, tal como nos seguintes Documentos Fiscais nºs 184, de 6/11/12, R\$ 531.160,30; nº. 200, de 6/2/13, R\$ 726.849,31; nº 207, de 6/3/13, R\$ 321.652,95; nº. 211, de 4/4/13, R\$ 528.001,92; nº. 215, de 7/5/13, R\$ 305.827,20; nº. 221, de 6/6/13, R\$ 535.590,72; nº. 225, de 5/7/13, R\$ 369.188,64.

4. Do valor irrazoável da multa por descumprimento de obrigação acessória: Ressalta que o art. 42, XI da Lei 7.014/96 estabelece “*multa de 1% do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal*”, mas que na situação presente inexistiu prejuízo econômico/financeiro ao Estado da Bahia, uma vez que ou o pagamento do imposto fora devidamente realizado pelo fornecedor, ou se trata de operação não sujeita ao ICMS.

Diz que o art. 42, XIII-A, “m” da citada Lei estabelece que havendo mais de cem divergências na escrituração da EFD, será cominada uma multa de R\$1.840,00 e não se pode aceitar, hipótese de omissão em que não há prejuízo ao FISCO a multa chegue a estratosféricos R\$1.917.178,43, quase dois milhões de Reais, por um lapso que não objetivou suprimir ou reduzir tributo.

Requer que caso superadas as questões de mérito, seja reconhecido o caráter confiscatório da multa, por inconstitucionalidade direta, a norma constitucional pétrea de garantia ao contribuinte, enquanto limitação ao poder de tributar (art. 150, inc. IV, da CF/88), notadamente porque seu montante supera o valor do próprio imposto se acaso fosse devido.

Por tudo o quanto exposto, requer (i) reconhecimento dos valores devidos pagos no programa CONCILIA; (ii) julgamento nulo do Auto de Infração (imprecisão na capitulação da infração; intimação com concessão de 48h, em vez de 30 dias; indeferimento da prova); (iii) Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia; (iv) afastada a multa aplicada.

Na assentada do julgamento em 27/01/17 a Patronese do recorrente solicitou adiamento do julgamento do recurso, para que pudesse trazer ao processo provas no sentido de que apesar de as notas fiscais não terem escrituradas na EFD, mas foram escrituradas nos livros próprios.

Em 31/01/17, o recorrente peticionou a juntada de um CD no qual informa que:

- i) As operações objeto da autuação se trata de aquisição de óleo [combustível] e assemelhados utilizados como insumos na produção de energia termoeletrica;
- ii) Não há creditamento do ICMS relativo à aquisição do insumo, visto que a saída subsequente de energia elétrica (produto final) é contemplada com isenção e diferimento;
- iii) A inconsistência ocorreu na EFD, mas houve a devida escrituração contábil, conforme livros de entrada e DMAs e estoques contidos no CD, não causando prejuízo fiscal.

Reitera os pedidos formulados de que i) reconheceu parte do débito; ii) nulidade da infração face a imprecisão da capitulação da infração e concessão de prazo; iii) nulidade pelo indeferimento de prova mediante perícia ou diligência; iv) julgado improcedente com afastamento da multa.

VOTO

O Auto de Infração aplica multa de 1% sobre o valor das mercadorias não tributáveis que deu entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (EFD).

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo reapresentou na sua quase totalidade os argumentos apresentados na impugnação e que foram apreciados no julgamento da primeira instância.

Com relação às nulidades suscitadas, sob o argumento de que houve prejuízo ao contraditório e ampla defesa, por englobar período fiscalizado de 24 meses de atividades, sem considerar o disposto no art. 40 do RPAF/BA, observo que o citado dispositivo estabelece que o autuante “*poderá lavrar mais de um Auto de Infração*” relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão. Logo, a possibilidade da lavratura de mais de um Auto de Infração não é uma obrigação da fiscalização e sim uma alternativa. Isso é justificável quando os roteiros de auditorias desencadeadas resultam em diversas infrações envolvendo matérias diferentes. Na situação presente, trata-se de apenas uma infração (não registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias), e apesar de englobar operações de dois exercícios fiscais, não apresenta dificuldade no exercício da defesa. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No que se refere à nulidade suscitada sob o argumento de que houve indicação imprecisa das normas violadas, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, a descrição da infração indicando que o estabelecimento autuado deixou de registrar a entrada de mercadorias, combinado com o demonstrativo no qual foram indicados os números das notas fiscais por mês e seus fornecedores (CNPJ) e o enquadramento no art. 322 do RICMS/97 e artigos 217 e 247 do RICMS/12, referem-se a escrituração do livro de Registro de Entrada de Mercadorias e da Escrituração Fiscal Digital (EFD), que substitui a escrituração e impressão do livro de Registro de Entrada de Mercadorias. Logo, diante da acusação de que não escriturou as notas fiscais nos livros fiscais e EFD, a indicação genérica dos artigos do Regulamento do ICMS não constitui obstáculo ao entendimento de que violou a norma. Por isso, fica também rejeita a nulidade suscitada.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento que houve preterição do direito de defesa, sob o argumento de que o art. 247, § 4º, do RICMS “*confere prazo de 30 dias, contados do recebimento da intimação, para prestar informações sobre a EFD entregue com inconsistências*” e no Termo de Intimação (fl. 209) foi concedido prazo de 48 horas, observo que:

- a) O Termo de Intimação (fls. 08 e 209) solicita a apresentação de livros fiscais (REM, RSM, RAICMS, RI, RUFTO e CIAP);
- b) O § 4º do art. 247 do RICMS/12 estabelece que “*O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências*”.

Na situação presente o estabelecimento autuado não deixou de entregar a EFD no prazo regulamentar ou com inconsistência, isso pode ser constatado pela análise da intimação para apresentação dos livros fiscais de 08/04/15 (fl. 08) e resposta do email de 10/04/15 (fl. 10) informando que “a empresa entregou EFD/ICMS/IPI no referido período” e a nova intimação do dia 12/05/15 (fl. 9) solicita que a empresa indicasse as notas fiscais relacionadas no anexo que não foram identificadas na escrituração. Em seguida, conforme documento de fl. 12, a fiscalização em 12/05/15 (fl. 13) comunicou a empresa que “Não localizamos na EFD ... registro das notas fiscais em anexo”, cuja resposta (fl. 12) informa que o volume de notas fiscais é muito grande.

Pelo exposto, não há correlação entre o dispositivo citado (art. 247, §4º do RICMS/12) e o fato ocorrido, por não se tratar de intimação para entrega de EFD no prazo ou entrega com inconsistência. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada, visto que não ocorreu a alegada preterição de direito de defesa.

Quanto ao pedido de realização de perícia ou diligência fiscal, que foi indeferida pela 2ª JF, observo que no desenvolvimento dos trabalhos a fiscalização apresentou demonstrativo no qual relacionou notas fiscais não escrituradas na EFD, que foi apresentado a empresa em 12/05/15 (fl. 9), que veio culminar na lavratura do Auto de Infração em 29/06/15, ou seja, mais de quarenta dias depois. Na impugnação apresentada (fls. 26/56) a empresa indicou que diversas notas fiscais constantes do demonstrativo original tinham sido canceladas, o que foi acatado pela fiscalização na informação fiscal, refazendo o demonstrativo original (fls. 109/115) e dado conhecimento a empresa que voltou a se manifestar (fls. 120/150).

Dessa forma, em se tratando de infração referente ao não registro de notas fiscais em livros próprios, os elementos contidos no processo são suficientes para a formação da convicção do julgador o que não justifica a realização de diligência fiscal (art. 147, I, “a” do RPAF/BA) e da mesma forma, a prova do fato [registro de notas fiscais] não depende de conhecimento especial de técnicos, bem como os elementos constantes do processo são suficientes para a formação da convicção do julgador nos termos do art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/BA, motivo pela qual fica indeferido os pedidos de realização de diligência ou perícia fiscal.

No mérito, quanto ao pedido de cancelamento da multa sob alegação de inexistência de dolo, fraude ou simulação e não impliquem em falta de recolhimento do imposto, nos termos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, que não foi acolhido na Decisão ora recorrida, observo que:

- A) Quanto ao período de janeiro a maio de 2013, cujas notas fiscais foram registradas nas DMAS observo que o autuante na informação fiscal (fl. 112) excluiu do levantamento fiscal os valores das Notas Fiscais (nºs 490, 1749, 1755, 242, 11595 e 186940) o que foi acolhido na Decisão proferida pela 2ª JF.
- B) No que se refere às operações de devolução e transferências, embora se tratem de desfazimento de operação anterior (devolução) ou deslocamento de bens entre estabelecimentos (transferências), não tendo sido registradas estas operações, mesmo que não configure dolo, fraude ou simulação, não significa que “não impliquem falta de recolhimento do imposto”, nos termos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, visto que em respeito ao princípio de autonomia dos estabelecimentos, o não registro de devoluções quer seja de compras ou de vendas, implica em não inclusão ou exclusão dos estoques de mercadorias ou bens, cujas saídas posteriores, também, podem não serem registradas, fugindo ao controle fiscal de movimentação dos estoques, e consequentemente de desembolsos financeiros, possibilitando a utilização de recursos não contabilizados. Ou seja, se um estabelecimento vende ou transfere um bem ou mercadoria, a sua devolução e devido registro denota que houve saída e retorno aos estoques. Se há saída e não se registra a devolução, há uma inclusão nos estoques que não foi registrado.

Da mesma forma, não ficou provado que se tratam de operações de transferências, visto que no período fiscalizado (2011 e 2012), as operações entre a Petrobrás e a Energética Camaçary Muricy ocorreram entre estabelecimentos distintos, que só vieram se tornar uma única empresa a partir

do momento da incorporação ocorrida no exercício de 2015. Por outro lado, mesmo para as operações de transferências de um bem ou mercadoria de um estabelecimento para outro, implica em baixa nos estoques de um estabelecimento e inclusão no estoque do outro. Caso um estabelecimento emita documento fiscal registrando sua saída na escrita fiscal, mas não haja registro na escrita fiscal do estabelecimento destinatário, implica em entrada no estabelecimento sem registro, possibilitando saída posterior, também, sem registro.

Logo, esses atos praticados [não registro de entradas de mercadorias], que a empresa afirma constituir um lapso do setor fiscal, implica em falta de recolhimento do imposto, não preenchendo o requisito para o cancelamento ou redução da multa previsto no art. 42, §7º da Lei 7.014/96. Por isso, não pode ser acolhido o argumento de que seja julgada improcedente a infração, no que se refere às operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (PETROBRÁS - CNPJ 33.000.167), com valores relevantes indicados nos documentos fiscais emitidos e não escriturados de nºs 184, de 6/11/12, R\$ 531.160,30; nº. 200, de 6/2/13, R\$ 726.849,31; nº 207, de 6/3/13, R\$ 321.652,95; nº. 211, de 4/4/13, R\$ 528.001,92; nº. 215, de 7/5/13, R\$ 305.827,20; nº. 221, de 6/6/13, R\$ 535.590,72; nº. 225, de 5/7/13, R\$369.188,64.

Ressalto ainda que o mesmo se aplica as notas fiscais cujos serviços foram prestados e não tenha sido registrada na EFD.

Com relação à Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no PAF nº 269139.0003/10-0, que reduziu a penalidade (fl. 201/202), apesar de não ter citado o Acórdão correspondente que reformou a Decisão de Primeira Instância (JJF 0029-05/12), observo que aquele julgamento tratava de operações de circulação de mercadoria apenas para armazém geral, que difere das operações objeto da situação presente, motivo pelo qual não acolho a solicitação da redução da multa imposta.

- C) Relativamente aos extratos de pagamentos de ICMS referentes à parte do período de 1/1/2013 a 31/5/2013, que a empresa alega comprovar que não houve falta de recolhimento do imposto, observo que estes pagamentos referem-se a operações que foram devidamente escrituradas e não servem de prova quanto a operações não escrituradas.
- D) Com relação aos valores que foram parcialmente pago em adesão ao CONCILIA (art. 7º, II da Lei nº 13.449/15), conforme quadro apresentado à fl. 98 e tabela de fl. 190, ressalto que estes valores devem ser considerados pelo setor de arrecadação no momento da quitação do Auto de Infração, em momento posterior ao julgamento do Auto de Infração.
- E) Quanto ao argumento de que o período fiscalizado [2012 e 2013] as operações objeto da autuação foram praticadas pela Energética Camaçari Muricy I S/A que foi incorporada pela PETROBRÁS em 2015, e os atos não foram cometidos pela incorporada-sucedida, nos termos do art. 132 do CTN, observo que a infração em questão trata-se de descumprimento de obrigação acessória e o Auto de Infração foi lavrado contra a Energética Camaçari Muricy I S.A., cujo incorporador, ao teor dos artigos 132 e 133 do CTN, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporada.

Na Decisão contida no ACÓRDÃO CJF Nº 0167-12/11, a PGE/PROFIS emitiu Parecer no seguinte sentido:

.....

O Recurso versa exclusivamente sobre a multa relativa às infrações 06 e 07, únicas remanescentes da Decisão de primeira instância que não foram objeto do parcelamento efetuado pela empresa.

Alega, em breve síntese, que a Jurisprudência do STF sinaliza pela impossibilidade de exigir-se da empresa sucessora as multas por infração, já que essas foram lançadas em momento posterior à sucessão, e pelo seu caráter pessoal, não podem ser transferidas a terceiros.

Ocorre que o entendimento vigente dos Tribunais Superiores, especialmente o do STJ, a quem cabe atualmente a interpretação da norma federal, como é o caso do Código Tributário Nacional, é no sentido de que a empresa sucessora é responsável pelos débitos tributários, aí incluindo as multas punitivas e moratórias, já constituídos e por serem constituídos.

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.

2. Recurso especial provido.

REsp 544265 / CE RECURSO ESPECIAL 2003/0086507-1 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 21/02/2005 p. 110

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do Recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

*3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. **A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”** que é o caso dos autos.*

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (grifei)

REsp 959389 / RS RECURSO ESPECIAL 2007/0131698-1 Ministro CASTRO MEIRA DJe 21/05/2009.

Assim sendo, considero que o Auto de Infração foi lavrado contra a empresa que descumpriu a obrigação acessória [não registro das entradas de mercadorias] e mesmo tendo sido aplicado a multa correspondente em momento posterior ao ato da incorporação, a responsabilidade tributária é do sucessor.

Por fim, com relação ao argumento de que a multa aplicada pelo não registro de entrada de mercadoria não sujeita a tributação (art. 42, XI da Lei nº 7.014/96), não implicou em prejuízo econômico/financeiro ao Estado da Bahia e que se tratando de valor próximo a dois milhões de Reais, deveria ser convertida na multa prevista no art. 42, XIII-A, “m” da citada Lei, observo que:

- i) Conforme apreciado anteriormente, ao contrário do que foi alegado quanto a ausência de prejuízo ao Erário, o não registro das operações pode ter implicado em falta de pagamento do imposto, visto que a não escrituração de notas fiscais de entrada implica em não registro de ingresso de bens ou mercadorias no estabelecimento autuado, a menos que fosse provado que as operações foram registradas na escrita contábil e não registrada na escrita fiscal. O não registro de entrada de bens ou mercadorias, mesmo que se trate de operações não tributáveis pelo ICMS, possibilita movimentações posteriores desses bens ou mercadorias, sem submeter ao controle do Fisco, inclusive da movimentação financeira que podem estarem vinculadas a operações tributáveis pelo imposto. Também, o valor da multa é coerente com o montante de operações não registradas que ultrapassa o montante de cento e noventa milhões de Reais;
- ii) O art. 42, XIII-A, “m” da Lei nº 7.014/96 trata de infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento pela ocorrência de divergências na escrituração da EFD. Na situação presente a multa aplicada refere-se a operações não registradas na EFD o que não caracteriza divergência entre dados contidos em documentos fiscais e informação registrada na EFD e sim de não registro na EFD, motivo pelo qual não acolho esta alegação.

Por fim, com relação aos documentos fiscais acostados ao processo em 27/01/17, e argumento de que as operações foram devidamente contabilizadas, observo que as notas fiscais objeto da autuação se referem aos meses dos exercícios de 2012 e 2013, que não foram escrituradas na EFD.

Para tentar provar que as mencionadas notas fiscais foram escrituradas no livro de Registro de

Entrada foi gravado no CD anexo a petição cópias do citado livro no qual consta a escrituração de diversas notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

Entretanto, o Auto de Infração foi lavrado em **29/06/15**, e como relatado no início do voto, foram durante os trabalhos de fiscalização expedidas diversas intimações para que o contribuinte comprovasse a escrituração das notas fiscais não identificadas na EFD. Por sua vez, o livro Registro de Entrada gravado na mídia ora entregue que consta escrituração de algumas notas fiscais, foi elaborado em **15/09/15**, ou seja, depois do início da ação fiscal e em momento posterior a lavratura do Auto de Infração. Por isso, não pode ser acolhido como prova de que às operações de escrituração das notas fiscais tenha sido feitas corretamente.

Por tudo que foi exposto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298929.0016/15-0**, lavrado contra **ENERGÉTICA CAMAÇARI MURICY I S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.917.178,42**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS