

PROCESSO - A. I. Nº 130080.0001/15-4
RECORRENTE - PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (FARM)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTATUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0207-03/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/05/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0116-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR CONSUMIDOR FINAL. A despeito da omissão empresarial na coleta da assinatura do consumidor, tal elemento não representa óbice ao creditamento, já que existem, no processo, informações suficientes a revelar a devolução das mercadorias autuadas. Infração elidida. Aplicada, de ofício, a multa prevista no art. 42, XII, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0207-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 130080.0001/15-4, lavrado em 30/06/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$288.255,29, em decorrência de “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Demonstrativo em CD, fl. 13*”.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 11/10/2016 (fls. 302 a 307) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Inicialmente, consigno que os presentes autos afiguram-se devidamente formalizado, eis que, não verifico qualquer violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados evidenciados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração, não constato também qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99.

Rejeito o pedido de diligência solicitado pelo defendente, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a apreensão do objeto da autuação e decisão da lide, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99.

No mérito, a acusação fiscal versa sobre o cometimento de infração à legislação relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação.

Ao dispor sobre a devolução de mercadoria efetuada por pessoa não obrigada a emissão de nota fiscal, o RICMS-BA/12, no seu art. 454, assim dispõe:

“Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

§1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa

que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;"

Como se depreende da inteligência do supra aludido dispositivo regulamentar, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, é indubitável que a legislação tributária estadual prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não obrigadas à emissão de nota fiscal. Todavia, o estabelecimento recebedor das devoluções deverá comprovar a efetividade dessas devoluções mediante o cumprimento das obrigações previstas nos incisos I e II.

No caso em tela, o autuado emitiu a nota fiscal de entrada referida no citado inciso I do art. 454, porém, o exame das notas fiscais emitidas arroladas na autuação evidencia que eles não atendem às determinações contidas no inciso II do referido dispositivo regulamentar, no sentido de comprovar inequivocamente as devoluções, haja vista que somente a indicação na Nota Fiscal de Devolução dos cupons fiscais não comprova inequivocamente a devolução da mercadoria, eis que sem a imprescindível declaração do adquirente da mercadoria com sua identificação, consoante expressamente exige o teor do inciso II do aludido dispositivo regulamentar.

Indubitavelmente, o atendimento das aludidas obrigações é fundamental para se comprovar a devolução e, assim, resguardar o Erário de prejuízos referentes a operações que não representem reais devoluções.

Em sua defesa o autuado alega que as devoluções ocorreram, sendo legítimo o seu direito em proceder aos lançamentos dos valores do ICMS referentes às mercadorias devolvidas como crédito em sua escrita fiscal.

Por óbvio, sendo o ICMS um imposto não cumulativo, conforme aduzido pelo autuado, o direito de creditamento do imposto nas devoluções de mercadorias é indiscutível, não sendo este o objeto da acusação fiscal.

Também não merecem prosperar as alegações defensivas, de ser descabida a glosa de créditos fiscais que por mero descumprimento de obrigação acessória, haja vista que a legislação condiciona a utilização do crédito fiscal decorrente da devolução de mercadorias ao cumprimento dessas obrigações com o objetivo de comprovar a exatidão dos valores do imposto creditado, inclusive a origem das mercadorias, e não se trata de impedir o uso do crédito fiscal nem de aplicação da analogia prevista no art. 108 do CTN, mas ao fato de não ter sido comprovado nos autos a regularidade e a correção dos créditos fiscais por ele utilizados.

Em suma, resta patente que no presente caso, o cerne da questão está no fato de ausência de comprovação inequívoca das devoluções, consoante previsão expressa na legislação de regência, ou seja, a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do motivo da devolução, constando a espécie e o número do seu documento de identidade, exigência não adimplida pelo contribuinte.

Logo, nos termos do art. 454, §1º, incisos I e II, do RICMS-BA/12, cabia ao autuado cumprir as obrigações tributárias previstas para comprovar a efetividade das devoluções, objeto da autuação, sendo que, ao agir em desconformidade com o previsto na legislação, atraiu para si a incumbência de comprovar que o seu procedimento irregular não ensejou prejuízo ao Estado, o que não fez, sendo correta a exigência fiscal para exigência do imposto não recolhido pela utilização indevida de crédito fiscal.

No que diz respeito ao Acórdão JJF Nº 0067-04/10, citado pelo impugnante como precedente, por reconhecer a legitimidade do crédito de ICMS em razão da devolução de mercadoria, não serve de paradigma para o presente caso, eis que a aludida decisão trata especifica e distintamente de crédito decorrente da emissão do bilhete de passagem rodoviária regido por critérios normativos próprios para os quais existem formulários próprios para tais cancelamentos, que dão o suporte necessário para que os mesmos sejam devidamente considerados.

Desta forma, concluo pela subsistência da autuação.

No que concerne ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida, estabelecido na Rua Frederico Simões, nº 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/BA - CEP 41820-774, e com endereço eletrônico: gilbertobadaro@badaroalmeida.com.br.+r4, saliento que inexistem óbice para o atendimento, desde que observadas as disposições do art. 108 do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 317 a 325, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Explica que o auto de infração lavrado refere-se à glosa dos créditos de ICMS apropriados em função da entrada de mercadorias no seu estabelecimento, a título de devolução dos produtos vendidos aos seus clientes consumidores finais, através de Equipamentos Emissores de Cupom

Fiscal – ECF, sem a observância do previsto na legislação pertinente. Afirma que são operações relativas às mercadorias recebidas em devolução/troca.

Informa que explora a marca conhecida sob a grife “FARM”, a qual atua por mais de 15 anos, possuindo hoje diversas lojas em todo o território nacional. Sendo Líder em design, comunicação e distribuição, a grife figura entre as cinco maiores empresas de moda no Brasil. Prossegue, explicando que, com vistas à satisfação da sua exigente clientela e em respeito à legislação vigente (mormente o Código de Defesa do Consumidor), adota uma política que permite aos seus consumidores efetuar a troca ou devolução de mercadorias em qualquer uma de suas lojas, bastando, para tanto, apresentar a mercadoria em perfeito estado e com a etiqueta fixada, além do Cupom Fiscal recebido por ocasião da aquisição da mercadoria. Ocorre que, em alguns casos, explica, o cliente não possui o Cupom Fiscal relativo à aquisição, situação em que é feita uma busca no sistema único da empresa, visando identificar os dados do documento de origem, para fins de emissão da correspondente Nota Fiscal de entrada da mercadoria devolvida.

Nos casos que deram ensejo à presente autuação, afirma que tais procedimentos foram adotados, tendo, contudo, cometido um único lapso, qual seja a falta de indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas (de devolução). Alega, todavia, que juntou aos autos, mídia eletrônica (CD) contendo todas as informações exigidas no RICMS/BA (DOC.02), relativamente às vendas das mercadorias devolvidas, correlacionando as entradas de mercadorias em devolução com os respectivos cupons fiscais relativos à venda original, o que comprovaria, desta forma, a legitimidade do crédito de ICMS em questão, restando suprida a ausência das informações indicadas pela fiscalização na nota fiscal de entrada, emitida para o registro das devoluções de mercadorias em voga.

Argumenta que, mesmo que não tendo observado estritamente as disposições do art. 653, § 2º do RICMS/97 ou do art. 454 do RICMS/12, a nota fiscal de entrada emitida para fins de apropriação do crédito de ICMS, fundado na devolução de mercadorias, nunca poderá ser considerada inidônea para fins de resultar nos efeitos fiscais pretendidos pela autuante (glosa de crédito com aplicação da respectiva multa pelo suposto descumprimento de obrigação principal). Com efeito, alega que a ausência de dados (na nota fiscal de entrada) relativos ao cupom fiscal emitido na venda da mercadoria devolvida não tem o condão de desfigurar a operação de devolução, nem de classificá-la como inidônea, mormente porque o controle exigido pelo Fisco para validação das operações foi efetuado pelo contribuinte.

Ressalta que, no caso em tela, em que a operação original tributada é desfeita, uma vez que a mercadoria vendida pela Recorrente foi devolvida pelo consumidor final, a tributação que incidiu na venda da mercadoria original deve ser anulada, posto que tal mercadoria será novamente comercializada (nova venda com incidência do ICMS). Caso assim não fosse, afirma que se estaria permitindo a tributação em cascata (incidência do ICMS cumulativo), em flagrante violação ao art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, cujo texto reproduz.

Destaca que o princípio da não-cumulatividade, insculpido na Constituição Federal, informa de maneira primordial e soberana a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS e tem por objetivo impedir a denominada tributação em cascata, assegurando aos contribuintes o direito de deduzir o montante do tributo já recolhido em etapas anteriores com aqueles devidos nas operações seguintes, de forma que o tributo incida efetivamente apenas sobre a parcela que agrega o preço da mercadoria ou do serviço, atingindo apenas o valor da operação final. Transcreve decisão da 4ª JF em apoio à sua tese.

Alega que o direito ao crédito, embasado precipuamente na Carta Magna, não pode ser afastado por mero descumprimento da obrigação acessória utilizada como fundamento pelo Fisco para a autuação fiscal, relativamente à falta de menção, na nota fiscal de entrada, dos dados referentes ao cupom fiscal de venda, mormente se a finalidade pretendida com a obrigação formal foi plenamente atendida.

Argumenta que, se o fisco impedir o direito ao crédito de ICMS na devolução de mercadoria, a

venda registrada na máquina, com débito de imposto, persistirá, e a mercadoria será colocada novamente em circulação pela Recorrente havendo nova tributação (outra saída com débito de ICMS registrada no Emissor de cupom fiscal).

Afirma que, em casos idênticos, o CONSEF-BA tem decidido pela improcedência da autuação quando o contribuinte, ainda que não tenha cumprido a obrigação acessória nos estritos termos regulamentares, comprove a existência das operações que deram origem às devoluções, conforme teria ocorrido no presente caso. Reproduz julgados da 2ª CJF em apoio à sua tese.

Ressalta que, nos exemplos de jurisprudência citados, os julgadores reconhecem que o que houve foi um simples descumprimento de obrigação acessória, para o qual sequer existe previsão de penalidade. Logo, conclui que se torna incabível a glosa dos créditos de ICMS procedida pelo Fisco, que, por mero descumprimento de obrigação acessória (no tocante aos dados da nota fiscal de entrada), deixou de considerar os créditos de ICMS legitimamente apropriados pela Recorrente.

Transcreve o art. 113, §2º, do CTN para apoiar a idéia de que a função das obrigações acessórias impostas pelo fisco é de possibilitar a aferição da correta arrecadação e de viabilizar o exercício da atividade fiscalizadora. Transcreve, ainda, a doutrina de Ricardo Lobo Torres.

Arremata a sua peça recursal, afirmando que, tendo em vista o objetivo precípua das obrigações acessórias, que é a de possibilitar que o Ente Público verifique o correto cumprimento da obrigação principal (no caso, o correto recolhimento do ICMS), bem como da exata fiscalização acerca das operações realizadas (no caso, comprovação das operações de saídas das mercadorias recebidas em devolução), não há justificativa aceitável para a exigência de estorno dos créditos de ICMS legitimamente apropriados pela Recorrente.

Por todo o exposto, requer o acolhimento do presente Recurso, para reformar a Decisão proferida em Primeira Instância e declarar totalmente improcedente o lançamento constante do Auto de Infração lavrado, cancelando-se o respectivo crédito tributário, com a consequente determinação do arquivamento do feito. Finalmente, requer também que, se entendido necessário, que seja convertido o lançamento em diligência fiscal, atitude que poderá dar à Recorrente a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o fisco estadual.

Nestes Termos, pede deferimento.

VOTO VENCIDO (Quanto à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória)

A acusação fiscal é de *“utilização indevida de crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação...”*. Na descrição dos fatos, a autuante acrescenta o seguinte: *“... constatamos um volume de créditos decorrentes de devoluções de consumidores sem a devida comprovação, ou seja, falta de assinatura do consumidor final ou falta de comprovante de devolução de mercadorias saídas através de Emissor de Cupom Fiscal-troca com assinatura do consumidor, em desacordo com o que determina o art. 653 do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 6284/97 e artigo 454 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/12”*.

O exame dos demonstrativos de débito acostados ao CD (folha 13) demonstra que foram glosados todos os créditos fiscais lançados no Livro Registro de Entrada da empresa, relacionados às entradas com o CFOP 1202, conforme se pode constatar pelo exame das folhas 34/203, em cotejo com as planilhas denominadas “PLANILHA NOTAS DE DEVOLUÇÃO2012s” e “PLANILHA NOTAS DE DEVOLUÇÃO2013”, contidas no CD citado.

O sujeito passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que o seu único erro foi não ter feito a indicação dos dados dos Cupons Fiscais nas Notas Fiscais emitidas (de devolução). Alega, todavia, que juntou, aos autos, mídia eletrônica (CD) contendo todas as informações exigidas no RICMS/BA (DOC.02), relativamente às vendas das mercadorias devolvidas, correlacionando as

entradas de mercadorias em devolução com os respectivos cupons fiscais relativos à venda original, o que comprovaria, desta forma, a legitimidade do crédito de ICMS em questão.

A questão a ser dirimida se relaciona, portanto, ao cumprimento do quanto disposto no art. 454 do RICMS/12 (regra repetida do art. 653 do RICMS/97), cujo texto reproduzo abaixo.

*“Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal **poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução** (grifo acrescido).*

§ 1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

*II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, **declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade** (grifo acrescido);*

...”

A solução da lide remete-nos, assim, à apreciação das provas acostadas ao processo para avaliar se são suficientes à comprovação *inequívoca* da devolução. É o que passamos a fazer.

Conforme menciona a autuante, na descrição da infração, foram anexadas cópias, exemplificativas, dos documentos objetos da glosa fiscal, às folhas 14/33. O exame dos documentos citados nos permite concluir o que segue.

Diferentemente do que afirma o sujeito passivo em sua peça recursal, há, sim, menção expressa aos cupons fiscais de origem, em todos os documentos fiscais emitidos, para apropriação dos créditos, conforme se pode constatar pelo exame das cópias referidas, no quadro “DADOS ADICIONAIS”, no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”. De fato, no campo citado há referência detalhada ao número do cupom fiscal de origem, à sua data e ao seu valor total, bem como ao item da mercadoria devolvida e ao seu código interno.

Ademais, o relatório gerencial, arquivado juntamente com a nota fiscal emitida (em devolução), contém os dados do consumidor, constando o seu nome, endereço e CPF, embora não conste a sua assinatura. Tais informações se encontram presentes em todas as demais cópias que foram acostadas ao presente processo, pela própria autuante, frise-se.

Assim, confrontando os documentos citados com o que exige o art. 454 do RICMS/12, é possível concluir que, diferentemente do que afirma a empresa, o seu único erro não foi a falta de indicação do documento fiscal de origem, mas a falta de assinatura do consumidor final no Relatório Gerencial, a despeito de haver feito a sua identificação, em observância à previsão do inciso II do § 1º do dispositivo regulamentar referido acima.

O exame do CD, acostado pela empresa à folha 270, revela existirem três arquivos: um arquivo em Word, referente à peça impugnatória; um outro arquivo em PDF, contendo uma relação de notas fiscais; e um terceiro arquivo, em Excel. Esse último, arquivo em Excel, não abre, pois seu conteúdo se encontra corrompido. Já o arquivo em PDF contém uma relação de notas fiscais que não foram, contudo, objeto da presente autuação, não se prestando, nesse sentido, a comprovar as alegações da empresa.

O exame, assim, do conjunto probatório revela apenas que a empresa não colheu a assinatura do consumidor, nas operações de devolução de mercadoria, em coerência com o que se encontra consignado na “descrição dos fatos”, à folha 01. Não houve, contudo, falta de atendimento de qualquer outra exigência regulamentar, ao menos nas cópias acostadas às folhas 14/33.

Como bem salientou o sujeito passivo, as exigências previstas no art. 454 do RICMS/12 possuem a natureza de obrigações acessórias, cujo atendimento, contudo, é fundamental ao controle fiscal acerca das mercadorias devolvidas. Nesse sentido, o desatendimento a qualquer das regras ali

postas pode, ou não, resultar na exigência do tributo estadual, a depender daquilo que possa vir a representar para a revelação do que se denominou “prova inequívoca” de que as mercadorias foram devolvidas.

O desatendimento dessas obrigações acessórias não pode, todavia, resultar, automaticamente, em cobrança do imposto creditado, pois é preciso avaliar o prejuízo gerado aos controles fiscais, cujo objetivo não é outro senão o oferecimento de elementos que permitam, ao fisco, empreender uma investigação para comprovação do efetivo ingresso, no estabelecimento, das mercadorias devolvidas.

Assim, a identificação do consumidor revela-se, sem dúvida, como uma necessidade, pois propiciará a persecução do fato declarado pela empresa. Da mesma forma, faz-se necessária a indicação do documento fiscal de origem, já que, somente assim, a fiscalização poderá fazer o devido cotejamento entre as duas operações, atual e anterior.

Já a assinatura do consumidor não tem, contudo, o caráter de essencialidade para atribuição do direito ao crédito, pois a sua coleta não oferece, ao fisco, qualquer informação adicional que lhe permita efetuar conferência de autenticidade, prestando-se, apenas, como uma formalidade, a dificultar a perpetração de fraudes.

Registre-se, ademais, que o sujeito passivo arquivou, juntamente ao documento fiscal emitido (de devolução) elementos suficientes a revelar o ingresso das mercadorias autuadas, tendo feito a indicação detalhada dos dados do documento de origem, tais como nº do cupom, sua data, código da mercadoria, seu preço e o item do cupom devolvido.

Por isso, entendo que, a despeito da omissão empresarial na coleta da assinatura citada, tal elemento não representa óbice ao creditamento, já que existem, no processo, informações suficientes a revelar a devolução das mercadorias autuadas.

A autoridade fiscal precisaria trazer ao processo indícios, ao menos, de que as devoluções autuadas foram forjadas, já que não se mostra razoável excluir todas as notas fiscais emitidas no período. Tal elemento demandaria uma operação de circularização, que, no caso, não ocorreu.

A falta de recolhimento não se encontra, portanto, caracterizada.

Do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, § 1º, inciso II do RICMS/12 (pela falta de assinatura), bem como que não há penalidade prevista expressamente para essa conduta, aplico a multa prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF. Assim, fixo o montante de R\$50,00 para cada um dos meses de janeiro a março de 2012 e de R\$460,00 para cada um dos meses de abril de 2012 a dezembro de 2013.

VOTO VENCEDOR (Quanto à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória)

Concordo com o brilhante voto do ilustre relator no que se refere ao mérito da lide, entretanto, peço venia para manifestar a minha discordância no que tange à multa por descumprimento de obrigação acessória a ser aplicada ao caso concreto.

Efetivamente, restou descaracterizado o descumprimento da obrigação principal apontada, contudo, o autuado deixou de atender ao previsto no inciso II do § 1º do artigo 454 do RICMS/12, como bem assinalado no voto condutor, ao deixar de “*obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução (...)*”.

Nessa hipótese, há de ser observado o disposto no artigo 157 do RPAF/99 que possui a seguinte dicção: “*Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente*”.

Como não há uma penalidade prevista para essa específica conduta irregular, deve ser aplicada a multa estabelecida no inciso XXII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, apenas uma vez, em meu entendimento, e não por mês, como votou o digno relator.

Segundo a melhor doutrina, diversos princípios são aplicáveis às penas, dentre os quais se destacam os seguintes:

1. o princípio da reserva legal ou da estrita legalidade, pelo qual somente a lei pode cominar penas. Este princípio encontra respaldo no artigo 1º do Código Penal e no artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal, que dispõem que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”;
2. o princípio da anterioridade da lei, segundo o qual a lei que cominar a pena deve ser anterior ao fato delituoso que se pretende punir. Este princípio também encontra amparo no artigo 1º do Código Penal e no artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal;
3. o princípio da proporcionalidade, segundo o qual a resposta penal deve ser justa e suficiente para cumprir o papel de reprovação do ilícito, devendo haver correspondência entre o ato ilícito e o grau da sanção penal imposta.

Já os fundamentos das penas, isto é, os objetivos que se busca alcançar com a sua imposição, são os seguintes: retribuição, reparação, denúncia, incapacitação, reabilitação e dissuasão.

No direito tributário, alguns dos fundamentos das penas acima mencionados se destacam:

1. retribuição: pelo qual é conferido ao condenado uma pena que seja proporcional e correspondente à infração cometida;
2. reparação: pelo qual é conferido algum tipo de benefício à vítima da infração (no caso, o Estado), como forma de recompor o mal causado pelo delito;
3. reabilitação: pelo qual a pena deve ser um meio educativo, de reinserção social e não punitivo;
4. dissuasão: pelo qual se busca convencer o acusado, de que o ilícito tributário é uma atitude desvantajosa e censurável.

A solução encontrada pelo nobre relator, **de aplicação da multa acessória inespecífica por cada mês em que foi constatado o ilícito**, não tem sustentação, data maxima venia, porque o período mensal deve ser considerado (na hipótese de penalidade de cunho acessório) somente nas seguintes hipóteses: (i) se a obrigação acessória estiver expressa em percentual vinculado, de alguma forma, à obrigação principal; (ii) se a obrigação acessória deva se aperfeiçoar a cada mês; ou (iii) se a própria lei o preveja de forma expressa, não sendo o caso deste processo administrativo fiscal.

Quando existir a previsão legal de **multa expressa em valores monetários e específica para determinado comportamento irregular**, o que não é o caso destes autos deve-se salientar, podem-se admitir três possibilidades de aplicação de penalidade acessória:

1. **por cada comportamento irregular** - para isso, deve haver a menção expressa na legislação, como é a hipótese, por exemplo, do previsto no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “c”, item 1, subitem 1.2; alínea “e”, item 1, subitem 1.1; e alínea “f”, item 1, subitem 1.1; incisos XVIII e XXIV, da Lei nº 7.014/96, a seguir transcritos:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XIII-A - nas 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 de dados:

(...)

c) R\$ 13.800,00 (treze mil e oitocentos reais);

1. ao contribuinte que:

(...)

1.2. utilizar equipamento de controle fiscal com o valor do Contador de Reinício de Operação (CRO) diverso daquele registrado na SEFAZ como o último valor do CRO para o respectivo equipamento no Sistema ECF, caso não se comprove a realização de intervenção técnica por empresa credenciada ou defeito técnico no equipamento, aplicada a penalidade **por cada equipamento**; (grifos não originais)

(...)

e) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais):

1. ao contribuinte que:

1.1. adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, **aplicada a penalidade por cada item de mercadoria associado a um mesmo código**; (grifos não originais)

(...)

f) R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais):

1. ao contribuinte que:

1.1. emitir, em substituição ao documento fiscal, documento extrafiscal com denominação ou apresentação igual ou semelhante a documento fiscal ou com o qual se possa confundir, aplicada a penalidade **por cada documento**; (grifos não originais)

(...)

XVIII - R\$ 140,00(cento e quarenta reais):

a) pela escrituração de livros fiscais sem prévia autorização, **havendo tantas infrações quantos forem os livros assim escriturados**; (grifos não originais)

(...)

XXIV - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais) por **cada um dos contribuintes** em relação aos quais a administradora de cartão de crédito e de débito deixar de informar o valor total das operações ou prestações ocorridas, por meio de seus sistemas de crédito, débito ou similares, nos períodos fixados em regulamento para apresentação das informações. (grifos não originais)

2. **por período mensal** - quando a obrigação acessória deva se aperfeiçoar a cada período. É a hipótese, por exemplo, do disposto no artigo 42, inciso XIII-A, alíneas “j” e “l”, da Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzido:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XIII-A - nas 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 de dados:

(...)

j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, **nos prazos previstos na legislação**, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos **em cada período**, (...);(grifos não originais)

(...)

l) R\$1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, **no prazo previsto na legislação**, da Escrituração Fiscal Digital – EFD (...). (grifos não originais)

3. **apenas uma vez, em face do comportamento ilícito adotado pelo contribuinte** - se não houver expressa menção na lei para aplicação da multa de forma individualizada. É o caso, por exemplo, do estabelecido no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “c”, item 1, subitem 1.4, a seguir reproduzido:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XIII-A - nas 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 de dados:

(...)

c) R\$ 13.800,00 (treze mil e oitocentos reais):

1. ao contribuinte que:

(...)

1.4. utilizar equipamento para pagamento via cartão de crédito ou de débito que não esteja vinculado ao estabelecimento onde ocorreu a operação;

Na hipótese acima referida, a penalidade de R\$13.800,00 deve necessariamente ser imputada ao contribuinte de forma englobada, não importando quantos equipamentos tenham sido flagrados sem a vinculação com o estabelecimento onde ocorreu a operação.

Podem ser citados, ainda, os seguintes exemplos (Lei nº 7.014/96, artigo 42, incisos XIV-A, alínea “a”; XV, alíneas “b” e “i”; XVI; XVII e XVIII, alínea “b”):

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XIV-A - R\$ 690,00 (seiscentos e noventa reais), aos estabelecimentos comerciais:

a) que forem identificados realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente;

(...)

XV - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais):

(...)

b) aos que confeccionarem ou mandarem confeccionar, sem a devida autorização fiscal, impressos de documentos fiscais;

(...)

i) por falta ou atraso na escrituração do Livro Caixa por microempresas e empresas de pequeno porte com Receita Bruta Ajustada superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

XVI - R\$ 280,00 (duzentos e oitenta reais), pela reconstituição da escrita sem a devida autorização fiscal;

XVII - R\$ 230,00 (duzentos e trinta reais), pela falta de apresentação, no prazo regulamentar, de informações econômico-fiscais exigidas através de formulário próprio, exceto as indicadas no inciso XV, letra h, deste artigo;

XVIII - R\$ 140,00 (cento e quarenta reais):

(...)

b) pela escrituração irregular, em desacordo com as normas regulamentares, excetuados os casos expressamente previstos em outras disposições deste artigo;

Após essa digressão, verifico, como dito alhures, que foi constatada, nestes autos, a ocorrência de uma conduta do contribuinte em desacordo com a norma regulamentar, embora não haja uma penalidade prevista expressamente para essa irregularidade na Lei nº 7.014/96.

Não obstante isso, embora cause estranheza a existência na lei de uma penalidade inespecífica (Lei nº 7.014/96, inciso XXII), o que contraria toda a sistemática de penas, este Conselho Administrativo não pode se furtar a aplicá-la ao caso concreto, sob pena de desobediência ao disposto no inciso III do artigo 125 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), abaixo transcrito:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Em conclusão, considerando que ficou caracterizado o descumprimento à regra do inciso II do § 1º do artigo 454 do RICMS/12 (pela falta de assinatura do consumidor), deve ser aplicada, de ofício, a multa indicada no inciso XXII da Lei nº 7.014/96, com fundamento no artigo 157 do RPAF/99, que prevê que “Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”.

Todavia, diferentemente do posicionamento do digno relator, entendo que a multa deve ser imposta apenas uma vez, em face do comportamento ilícito adotado pelo contribuinte, tendo em vista que, pelo fato mesmo de ser uma penalidade inespecífica, não há expressa menção na lei

para a sua aplicação de forma individualizada.

Em consequência, aplico a multa de R\$460,00, valor vigente no mês de dezembro de 2013, último dia do período objeto do lançamento de ofício, como a seguir reproduzido:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XXII - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

Nota: A redação atual do inciso XXII do caput do art. 42º foi dada pela Lei nº 12.917, de 31/10/13, DOE de 01/11/13, efeitos a partir de 01/11/13.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **130080.0001/15-4**, lavrado contra **PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. (FARM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estipulados na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Tiago de Moura Simões, Paulo Sergio Sena Dantas e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Quanto à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória) – Conselheiros Luiz Alberto Amaral Oliveira e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - VOTO VENCEDOR (Quanto à
aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE. – REPR. DA PGE/PROFIS