

**PROCESSO** - A. I. Nº 269190.0112/14-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WHITE MARTINS GASES INDÚSTRIA NORDESTE LTDA. - ME  
**RECORRIDOS** - WHITE MARTINS GASES INDÚSTRIA NORDESTE LTDA. - ME e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0021-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/07/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0218-12/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL (EFD). REGISTRO DE SAÍDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. Não comprovado pelo contribuinte que as operações acobertadas pelas notas omitidas da EFD compuseram o saldo devedor nos meses em que foi apurada a falta de registro eletrônico dos documentos. Infração mantida. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração não impugnada. Exigência fiscal extinta posteriormente através de pagamento. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) IMPOSTO DESTACADO INDEVIDAMENTE EM DOCUMENTO FISCAL. Operação envolvendo retorno de bem remetido para conserto em outra unidade da Federação, amparada com suspensão do ICMS. Comprovado na fase de defesa que a operação de origem foi tributada, em razão do ter havido excesso de prazo para o gozo da suspensão, visto que a mercadoria só retornou ao estabelecimento autuado após 6 (seis) meses da data da remessa. Crédito legítimo, após retorno também tributado. Infração elidida. b) UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL. MERCADORIAS EM QUE NÃO SE PROVOU O EFETIVO INGRESSO NO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. A impugnação se restringiu a alegar a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa lançada conjuntamente com imposto. As questões suscitadas não se encontram no âmbito de competência dos órgãos administrativos de julgamento por disposição expressa do art. 167 do RPAF/99. Infração mantida. c) LANÇAMENTO DE CRÉDITO EM DUPLICIDADE NA ESCRITA FISCAL. Infração evidenciada a partir dos registros ou lançamentos operados na EFD (escrituração fiscal digital). Provas apresentadas pelo sujeito passivo incapazes de afastar ou desconstituir a exigência fiscal. Infração mantida. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. a) OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Infração não contestada e objeto de posterior recolhimento pelo sujeito passivo. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração parcialmente elidida. Exclusão de operações relativas a 2 (duas) notas fiscais de um total de 12 (doze), onde foi comprovado pelo sujeito passivo o recolhimento do imposto devido, através da emissão e lançamento de notas fiscais complementares. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS

FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Lançada a penalidade de 10% do valor das entradas. Multa ajustada para 1% do valor comercial das entradas, em razão de edição norma superveniente, mais benéfica para o contribuinte (Lei nº 13.461/15). Razão defensivas alicerçadas tão somente na ilegalidade da penalidade. Não acolhidas na seara administrativa por vedação expressa do RPAF/99. **b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.** Infração parcialmente elidida. Exclusão de duas notas fiscais, do total de 14 (catorze), sendo comprovado o registro de um documento, ainda que de forma intempestiva, e, o cancelamento de outro documento. Mantida a infração em relação às demais notas fiscais objeto da exigência fiscal. Reduzida a multa das infrações 7 e 8. Recurso de Ofício **NÃO PROVÍDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos voluntário e de Ofício interposto em razão do Acórdão 3ª JF nº 0021-05/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269190.0112/14-2, lavrado em 18/12/2014, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$394.295,43, em decorrência das seguintes irregularidades.

**INFRAÇÃO 1:** Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar (s), ICMS referente as operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios. O Autuado emitiu notas fiscais eletrônicas de saída de mercadorias e não as escriturou, conforme Demonstrativo ANEXO 01 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – NFEs NÃO ESCRITURADAS (fls. 19/45). Valor exigido: R\$21.468,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 3:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no (s) documento (s) fiscal (is). O contribuinte utilizou-se de crédito fiscal destacado indevidamente na Nota Fiscal nº 17.676, serie 4, referente a retorno de bem do seu ativo imobilizado enviado para conserto em outro estado com o benefício de suspensão previsto no art. 627, inciso II, do RICMS BA. Ressalte-se que a saída do bem se deu sem débito do imposto, conforme Nota Fiscal nº 16.967, série 70 (Anexo 3, fls. 56/58). Valor exigido: R\$56.000,00, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014,96.

**INFRAÇÃO 5:** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Integram o demonstrativo desta infração a planilha e ANEXO 05 e cópias de documentos e arquivos eletrônicos contendo notas fiscais eletrônicas e Escrituração Fiscal Digital (fls. 61/71), devidamente autenticados e anexados ao presente Auto de Infração. Valor exigido: R\$15.887,30, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a” da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 6:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Não foram registradas no livro Fiscal de Entradas as notas fiscais referentes às operações tributadas, listadas no ANEXO 06 (fl. 72). Multa de 10% por descumprimento de obrigação acessória. Valor exigido: R\$44.768,21. Penalidade prevista no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 7:** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Não foram registradas no livro Fiscal de Entradas as notas fiscais referentes a operações não tributadas listadas no ANEXO 07 (fl. 80). Multa de 1% por descumprimento de obrigação acessória. Valor exigido: R\$33.712,93. Penalidade prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 8:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria

no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. O autuado não comprovou que houve efetiva entrada de mercadoria no seu estabelecimento nas devoluções de vendas a contribuintes obrigados à emissão de nota fiscal. Nestes casos, não existe previsão regulamentar para que o autuado emita sua própria nota fiscal de entrada para acobertar tais operações. Não foi apresentada primeira via da nota fiscal original de venda, nem tampouco a devida nota fiscal de retorno emitida pelo cliente que a devolveu, que é contribuinte do ICMS obrigado à emissão de nota fiscal. O procedimento incorrido resulta na impossibilidade de controle fiscal por parte do fisco em relação ao uso do crédito do ICMS pelo adquirente. Conforme Anexo 08 (fl. 87). Valor exigido: R\$143.765,80, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, inc. V, letra “b”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 9: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. Lançou crédito fiscal referente a notas de devolução de vendas de forma englobada a título de OUTROS CRÉDITOS diretamente na apuração do ICMS ref. a outubro de 2011, quando as referidas notas já haviam sido lançadas individualmente, com crédito do imposto no registro de entradas do período anterior. Anexo 9 (fls. 104/105). Valor exigido: R\$9.517,89, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014,96.

A 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 01/02/2016 (fls. 287 a 301) e decidiu pela procedência em parte, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*O Auto de Infração em lide é composto de 09 (nove) infrações, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório.*

*O contribuinte, na peça de defesa, não contestou as infrações 2 e 4. Inexistindo lide em relação a essas imputações e não havendo nenhuma questão de ordem legal a ser declarada de ofício que invalide o lançamento das respectivas imputações, ao órgão julgador compete tão somente declarar a subsistência dessas exações fiscais lançadas no Auto de Infração. O autuado, posteriormente, em nova intervenção no processo acostada à fl. 266, trouxe a informação de que efetuou o pagamento das infrações 2 e 4, conforme comprovantes juntados às fls. 267 e 270. O contribuinte pediu a exclusão desses itens da autuação, nos termos do art. 156, I, do CTN. Frente à procedência dessas parcelas, os valores recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela autoridade fazendária competente, visando a extinção dos créditos tributários, nos termos da lei de regência.*

*No tocante à infração 1, a lide gravita em torno de notas fiscais não levadas a registro na EFD (escrituração fiscal digital), e a decorrente falta de pagamento de ICMS em relação às operações acobertadas por esses documentos fiscais. Na fase de defesa o autuado apresentou como elemento desconstitutivo da infração um “quadro demonstrativo” por ele digitado, e, anexou também cópias de folhas de um livro Registro de Saídas - RSM (doc. apensados às fls. 208 a 218).*

*Conforme foi devidamente observado pelos autuantes, tais elementos são absolutamente imprestáveis para atestar a regular escrituração das notas fiscais de saídas, já que no período autuado o livro RSM foi substituído pela EFD (escrituração fiscal digital) e os documentos listados no demonstrativo do Auto de Infração (anexo 1, fl. 19), não foram ali registrados, em contrariedade ao disposto nos art. 897-A e 897-B do RICMS, que já obrigava a empresa autuada a proceder à escrituração e apuração do ICMS, isso a partir do 01/01/2011. Além da EFD substituir a escrituração do livro RSM, o contribuinte não apresentou na sua defesa a prova documental que atestasse que as notas fiscais que integraram auditoria, compuseram o saldo devedor dos respectivos meses: janeiro, maio, agosto e outubro de 2011 e agosto de 2012. O autuante, por sua vez, juntaram à fl. 106/107 dos autos, mídia eletrônica devidamente autenticada para comprovar a omissão. Foi reafirmado ainda que o autuado não apresentou qualquer prova que elidisse a totalidade dessa infração. Ademais, as Notas Fiscais nºs 24, 25, 26, 14.377, 46, 47 e 86 não integraram o rol dos documentos que foram expressamente impugnados pela defesa. O item 1 do Auto de Infração é, portanto, deve ser totalmente mantido.*

*Na infração 3, que contempla a acusação de utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto em operação de retorno de bem remetido para conserto com suspensão do ICMS, restou provado no decorrer da instrução processual o acerto das razões defensivas. A empresa impugnante emitiu a Nota Fiscal nº 16.967 (doc. 09 – fl. 220), para acobertar a remessa de bem pertencente ao seu ativo imobilizado para conserto na empresa GEVISA S/A., situada no Estado de São Paulo. A referida operação foi realizada sem destaque do imposto, por se enquadrar na hipótese de suspensão prevista no art. 627 do RICMS/BA., condicionado a que o bem retornasse no prazo de 180 dias, ou seja, até 02/06/2012. Em 25/06/2012 a deficiente se apercebeu que o bem ainda não havia retornado ao seu estabelecimento e que não havia também apresentado tempestivamente o pedido de prorrogação do prazo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma prevista no § 3º, do art. 627 do RICMS. Em decorrência, a impugnante emitiu a Nota Fiscal Complementar nº 23.722, para recolhimento do imposto devido (doc. 11, fl. 224), no valor de R\$96.000,00, informando de maneira expressa, no corpo da mesma, a sua vinculação à Nota Fiscal nº 1.696 (doc. 09). Por ocasião do retorno do bem, a impugnante realizou a tomada do crédito fiscal na Nota Fiscal de retorno, nº 17.676 (doc. 13, fl. 228),*

procedendo à escrituração da mesma no livro *Registro de Entradas*. Os autuantes, por sua vez, acataram as razões e provas juntadas pela defesa. Diante das evidências acima, a infração 3 é improcedente em sua totalidade.

Em relação à infração 5 a autuada comprovou, na peça impugnatória, que do total de 12 notas fiscais de saídas que compõem a exigência fiscal, houve para duas notas fiscais (Notas Fiscais nºs 3.944 e 3.090), a emissão Notas Fiscais complementares, de nº 23.092 (doc. 15, fl. 232) e nº 23.093 (doc. 16, fl. 234), em virtude de equívoco na aplicação da alíquota incidente na operação. Observaram os autuantes que a exclusão das referidas notas repercutiu no débito referente ao mês de junho de 2012, no valor histórico de R\$1.105,01. Apresentaram novo demonstrativo de débito para o item 5 da autuação, por período mensal, reproduzido à fl. 258 dos autos, passando esse item do Auto de Infração para a cifra de R\$14.782,29. Item 5 parcialmente procedente.

Na infração 6 a defesa sustentou a ilegalidade da cobrança que tem por substrato a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória calculada com base em percentual do valor da operação. Após tecer considerações em torno da natureza jurídica da obrigação acessória, ressaltou que em diversas ocasiões o mero descumprimento da obrigação instrumental não acarreta qualquer prejuízo ao fisco, por não implicar em falta de pagamento de tributo, nem mesmo acarretar dificuldades para as autoridades fiscais apurarem se o contribuinte recolheu os gravames tributários em conformidade com a legislação. Os autuantes, ao se contraporem aos argumentos de defesa, declararam que a multa prevista na legislação visa salvaguardar os interesses do Estado, diante do eminent prejuízo em relação às futuras operações de saídas de mercadorias tributadas não registradas na movimentação de estoques do contribuinte. Destacaram também que as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente, e que este não nega que tenha deixado de registrar as notas fiscais no livro próprio, insistindo, tão somente, na tese do “não prejuízo” e “inexistência de dano para o fisco”.

No tocante à alegação defensiva de ilegalidade da multa, por incidir sobre o valor da operação, observo, nos termos do art. 167, incisos I e III, do RPAF/99, ser defeso ao órgão de julgamento administrativo, declarar a inconstitucionalidade ou negar a aplicação de norma vigente no ordenamento. O argumento da inexistência de prejuízo para erário há que ser analisado à luz do que dispõe o art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, que prescreve 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. No caso concreto, observo que o contribuinte não pode ser enquadrado na norma que afasta ou mitiga a incidência da penalidade, exatamente por estar omissa de recolhimento de tributo, apurado no decorrer da ação fiscal, além de não ter apresentado razões plausíveis que justificassem a não escrituração dos documentos fiscais, limitando-se a pedir na peça de defesa o afastamento da norma apenadora ao argumento da sua ilegalidade.

Todavia, em benefício do contribuinte, cabe a incidência retroativa das disposições da Lei nº 13.461, de 10/12/2015, que reduziu a penalidade prevista no inc. IX, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, de 10% para 1%. Aplica-se ao caso a norma contida no art. 106, inc. II, letra “c”, do CTN, que prevê a aplicação da lei menos gravosa ao ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado, que comine penalidade mais branda que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Em decorrência a infração 6 é procedente, com a ajustamento da multa para o percentual de 1%, de forma que a exigência fiscal é reduzida de R\$44.768,21 para R\$4.476,82.

Na infração 7 o levantamento fiscal foi composto de 14 notas fiscais eletrônicas não levadas a registro, relativamente a operações não tributadas, listadas no Anexo 07 (doc. fl. 80), devidamente gravadas e anexadas, conforme certificado de autoria constante do recibo inserido à fl. 106 do PAF. Os autuantes acataram os argumentos defensivos relativamente às Notas Fiscais de nº 1.822, de 14/11/12, devidamente escriturada mesmo após o encerramento do exercício, no ano 2014; e a Nota Fiscal de nº 17.490, que foi objeto de cancelamento, fato atestado após o encerramento da ação fiscal. Mas em relação aos demais documentos que compõem o levantamento fiscal a defesa fez uso da mesma argumentação utilizada para afastar a infração 6, valendo-se da fundamentação de ausência de prejuízo ao erário e na ilegalidade da multa calculada sobre o valor da operação. Conforme foi destacado na fundamentação da infração 6, o autuado não pode ser enquadrado na norma que afasta ou mitiga a incidência da penalidade, exatamente por estar omissa de recolhimento de tributo, apurado no decorrer da ação fiscal, além de não ter apresentado razões plausíveis que justificassem a não escrituração dos documentos fiscais, limitando-se a pedir na peça de defesa o afastamento da norma apenadora ao argumento da sua ilegalidade.

Em decorrência prevalece o novo demonstrativo de débito, juntado pelos autuantes, à fl. 260, com a exclusão das Notas Fiscais nºs 1.822 (mês dez/2012) e nº 17.490 (abr/2012), de forma que a infração 7 fica reduzida de R\$33.712,93 para R\$17.716,00. Item procedente em parte.

A infração 8 envolve a exigência de ICMS em razão do contribuinte ter utilizado indevidamente crédito fiscal do imposto por não ter comprovado que houve a efetiva entrada de mercadorias no seu estabelecimento decorrente de devoluções de vendas efetuadas a contribuintes obrigados à emissão de nota fiscal. Os argumentos defensivos estão todos alicerçados unicamente na impugnação da multa de 150%, considerada excessiva e desproporcional, não tendo sido apresentado nenhum elemento de prova que desconstituisse a exigência fiscal. O tocante à obrigação principal, portanto, atinente ao imposto lançado, não há qualquer reparo a ser feito no lançamento, visto que o contribuinte não se contrapôs à acusação fiscal. No que se refere à multa, no percentual

de 150%, houve da parte do contribuinte a alegação do caráter confiscatório da penalidade, acarretando ofensa às garantias constitucionais, contidas nos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco. Esses argumentos, todavia, não podem ser acolhidos no CONSEF. A penalidade lançada no Auto de Infração está prevista em Lei (art. 42, inc. V, letra "b", da Lei nº 7.014/96), não se incluindo na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de norma vigente no ordenamento, conforme já mencionado linhas acima, nos termos previstos no art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. No que se refere à decisão judicial emanada do STJ e reproduzida na peça de defesa, a mesma foi proferida em sede de recurso especial (RESP nº 728999/PR), não vinculando a administração pública estadual, visto que seus efeitos não ultrapassam as partes envolvidas na lide. O item 8 do Auto de Infração fica mantido sem qualquer alteração.

Finalmente, no que se refere à infração 9, com a acusação de creditamento indevido de ICMS, por duplicidade de lançamentos na escrita fiscal, resultou provado, a partir do conteúdo dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que houve os lançamentos apontados na ação fiscal (doc. 09, fls. 104 a 105). A partir da EFD do contribuinte ficou demonstrado que os créditos fiscais relacionados às Notas Fiscais nºs 6.486, 6.485, 6.484, 6.483 e 6.477, foram aproveitados na apuração de setembro/2011, nota a nota, conforme fls. 104. Já na apuração de outubro de 2011, foi lançado a título de "OUTROS CRÉDITOS" na EFD, um valor de R\$24.155,44, integrando este montante a soma equivalente a R\$9.517,89, relacionado às mesmas notas fiscais, que é exatamente o valor da soma do ICMS que já havia sido creditado no mês anterior, caracterizando a indevida duplicidade. Essa acusação não é passível de ser elidida com a apresentação de cópia, em papel, de um suposto livro de Entradas, relativo ao mês de outubro/2011 (fls. 250 e 251), pois tal material não tem qualquer validade como prova, não podendo ser usado para contraditar uma informação originária da EFD, que nos termos da legislação de regência (art. 897, do RICMS), substituiu os livros fiscais e impressos obrigatórios.

Considero, portanto, que a infração 9 está perfeitamente caracterizada.

Ante o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passou a ter a seguinte composição:

INFRAÇÕES	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01 - 02.01.02	PROCEDENTE	21.468,20	21.468,20	100%
02 - 07.15.01	PROCEDENTE	68.323,93	68.323,93	60%
03 - 01.02.41	IMPROCEDENTE	56.000,00	0,00	60%
04 - 03.02.07	PROCEDENTE	851,17	851,17	60%
05 - 03.02.02	PROCEDENTE EM PARTE	15.887,30	14.782,29	60%
06 - 16.01.01	PROCEDENTE EM PARTE	44.768,21	4.476,82	10%
07 - 16.01.02	PROCEDENTE EM PARTE	33.712,93	17.716,00	1%
08 - 01.02.10	PROCEDENTE	143.765,80	143.765,80	150%
09 - 01.02.20	PROCEDENTE	9.517,89	9.517,89	60%
<b>TOTAL</b>		<b>394.295,43</b>	<b>280.902,10</b>	

Por último, ressalto que os valores já recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela autoridade fazendária competente."

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário às fls. 312 a 328, mediante o qual ataca as infrações 1, 5, 6, 7, 8 e 9, deduzindo as alegações que seguem.

Quanto à Infração 1, alega que, apesar de não ter transmitido a escrituração fiscal do período em formato digital, em virtude de uma inconsistência do sistema de processamento de dados, a documentação acostada pela impugnação (Livro Registro de Saída/ doc. 02 da impugnação), assegura ter comprovado a regular escrituração e consequente recolhimento do ICMS incidentes sobre as notas fiscais relacionadas no Anexo I da autuação, conforme relação que acosta à folha 317.

Argumenta que, no item 1 da autuação fiscal, o máximo que se poderia exigir da Recorrente seria multa em virtude do descumprimento da obrigação acessória de transmissão da escrituração fiscal digital (EFD) mas jamais valores a título de título de ICMS e multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal, uma vez que a documentação apresentada confirma o regular recolhimento aos cofres públicos estaduais do imposto exigido pela Fiscalização Estadual.

Assevera que, em que pese a inobservância, pela Recorrente, dos artigos 897-A e 897-B do RICMS/BA, o tributo ora discutido foi regularmente recolhido aos cofres públicos estaduais, inexistindo qualquer débito para com o erário. Pondera que, considerando a comprovação do recolhimento do ICMS incidente sobre as Notas Fiscais relacionadas no Anexo I do auto de

infração e a inexistência de qualquer dano ao erário, não parece plausível exigir da Recorrente valores a título de ICMS pelo simples fato da escrituração fiscal não ter sido transmitida de forma digital.

Ressalta, inclusive, que a exigência ora em questão, em decorrência de um mero descumprimento de obrigação acessória, implica em *bis in idem* há muito repelido pela jurisprudência judicial e administrativa. Ademais, argumenta, impende destacar que o Julgador Administrativo deve sempre buscar a verdade material dos fatos e não se ater a vícios formais para fundamentar exigências fiscais descabidas, conforme ocorre no caso presente. Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio ao seu ponto de vista.

Transcreve, ainda, jurisprudência Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão que, em inúmeros julgados, pacificou o entendimento de que a verdade material deve prevalecer sobre o mero erro formal.

Conclui, assim, que tanto a doutrina quanto a jurisprudência administrativista entendem que o mero erro formal no cumprimento das obrigações previstas na legislação tributária não pode prevalecer sobre a verdade material.

Diante do exposto, afirma que o lançamento fiscal relacionado ao item 1 da autuação fiscal deve ser integralmente cancelado tendo em vista a comprovação de que o imposto exigido pela D. Fiscalização foi integralmente recolhido pela Recorrente.

Quanto à Infração 5, alega que, demonstrando sua total boa-fé, apercebendo-se do erro na aplicação da alíquota nas referidas Notas Fiscais, a Recorrente garante que emitiu Notas Fiscais complementares, tais como as de nº 23092 (doc. 15 da Impugnação) e 23093 (doc. 16 da Impugnação) para recolhimento do ICMS que deixou de ser recolhido em virtude do equívoco na aplicação da alíquota incidente nas operações, conforme reconhecido pela própria 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Diante do exposto, uma vez comprovada a sua boa-fé, bem com a prévia emissão de Notas Fiscais para recolhimento de ICMS complementar, requer que o item 5 da presente autuação fiscal seja integralmente cancelado.

Quanto à Infração 6, alega que a autuação não merece subsistir, tendo em vista a flagrante ilegalidade de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação. Argumenta que, conforme previsto no artigo 115 do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Explica que, em diversas ocasiões o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação tributária principal, tampouco, acarreta dificuldades para a D. Fiscalização apurar se o contribuinte recolheu o tributo em conformidade com a legislação tributária. Garante que foi justamente essa a hipótese dos autos, na medida em que a obrigação acessória supostamente descumprida não ensejou qualquer dano ao Estado da Bahia, não caracterizando inadimplemento tributário ou impedimento ao Fisco Baiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pela Recorrente. Muito pelo contrário, alega que a falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada ocasionou prejuízo à própria Recorrente na medida em que deixou de creditar-se do ICMS recolhido nas referidas Notas Fiscais.

Advoga que, em casos como este, ou seja, quando o descumprimento da obrigação tributária não acarretar dano ao Erário, a penalidade deve ser totalmente relevada tendo em vista a complexidade da legislação tributária e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, principalmente em se tratando de ICMS. Transcreve a doutrina de Gabriel Lacerda em apoio à sua tese.

Diante do exposto, considerando a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação quando a infração não acarretar qualquer dano ao Erário, requer o cancelamento do item 6 do Auto de Infração.

Quanto à Infração 7, alega que, tal como no item anterior, a obrigação acessória supostamente descumprida não acarretou qualquer dano ao Erário, fato que comprova a ilegalidade da multa aplicada com base em percentual do valor da operação. Diante do exposto, requer o cancelamento do item 7 da autuação fiscal.

Quanto à Infração 8, alega que a multa de ofício aplicada, equivalente ao absurdo percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) dos valores supostamente devidos pela Recorrente, revela-se absolutamente irrazoável, desproporcional e inconstitucional, por expressa violação ao Princípio de vedação ao confisco, razão pela qual deverá ser afastada.

Argumenta que o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação. Explica que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. No entanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, ou seja, deve existir uma graduação razoável. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Transcreve doutrina de Maria Sylvia Zanella Di Pietro para defender a ideia de que o princípio constitucional implícito da proporcionalidade (ou razoabilidade) deve servir como limite à discricionariedade da Administração Pública (inclusive autoridades fiscais) e do próprio legislador, impedindo a aplicação de sanções desproporcionais ou inadequadas em relação às infrações praticadas especialmente no caso de penas pecuniárias, que devem ser fixadas em limites razoáveis, de modo a não assumir caráter confiscatório, nem onerar excessivamente a atividade profissional exercida licitamente. Nesse sentido, transcreve jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Explica que é justamente o que ocorre no caso vertente, em que o valor da multa aplicada pela Fiscalização equivale a 150% (cento e cinquenta por cento) do tributo supostamente devido, o que demonstra a sua manifesta inconstitucionalidade, por afronta direta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade bem como da Vedaçāo ao Confisco previsto no Inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Diante do exposto, requer que o item 8 da autuação fiscal seja integralmente cancelado.

Por fim, quanto à Infração 9, assegura que não houve tomada de crédito em duplicidade. Alega que a documentação apresentada expunge qualquer dúvida de que não houve o creditamento em duplicidade do ICMS destacado nas Notas Fiscais nºs 14701, 14702, 14703 e 14724.

Ressalta que, talvez, o equivocado entendimento do Fiscal autuante, de que houve creditamento em duplicidade do ICMS destacado nas referidas Notas Fiscais, decorra de inconsistência do sistema fiscal da Recorrente, o que o obrigou a fazer um ajuste manual para transmissão da EFD.

Explica que, conforme se depreende dos anexos documentos fiscais (DOC. 01) no mês de setembro de 2011, a Recorrente somente escriturou a saída das Notas Fiscais nºs 14701, 14702, 14703 e 14724 não tendo realizado qualquer creditamento. Por sua vez, o creditamento do ICMS no montante total de R\$ 9.517,89 somente ocorreu no mês de outubro de 2011.

Expungindo quaisquer dúvidas que ainda possam pairar quanto à inexistência do mencionado “creditamento em duplicidade”, apresenta quadro comparativo com os valores dos lançamentos em seu Livro Registro de Apuração e na EFD transmitida à época.

Explica que o valor creditado a maior no lançamento global de “DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO”, representa exatamente o valor registrado a menor no campo “VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS POR ENTRADAS E AQUISIÇĀES COM CRÉDITO DO IMPOSTO” da EFD. (Doc. 02)

Analizando o comparativo entre o Livro de Apuração do ICMS (RAICMS) e a Escrituração Fiscal Digital (EFD), afirma que as notas fiscais objeto da autuação fiscal foram registradas no Livro Registro de Apuração como “Aquisições com crédito de imposto”. Considerando que, em virtude da inconsistência acima reportada, os valores em questão não foram escriturados na EFD, explica

que recorreu ao ajuste manual da Escrituração Fiscal Eletrônica registrando tais valores como “Outros Créditos do Imposto”. Diante do exposto, comparando-se o RAICMS e a EFD da Recorrente verifica-se que inocorreu o creditamento em duplicidade alegado pelo Fiscal autuante.

Diante do exposto, requer que seja integralmente cancelado o item 9 do auto de infração, uma vez que inexistiu o creditamento em duplicidade do ICMS destacado nas Notas Fiscais nºs 14701, 14702, 14703 e 14724.

Requer, por fim, que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente a decisão proferida em primeiro grau, a fim de que sejam integralmente cancelados todos os itens do Auto de Infração nº 269190.0112/14-2, com o consequente arquivamento do presente Processo Administrativo.

Requer, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes do presente Recurso Voluntário, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento.

Termos em que, pede deferimento.

Acatando o parecer emitido pela PGE/PROFIS, a 2ª CJF baixou o feito em diligência ao autuante com vista a verificar se os documentos apresentados pelo contribuinte possuem o condão de elidir o lançamento, quanto ao regular recolhimento (Infração 1) e à ausência de creditamento em duplicidade (Infração 09).

Às folhas 345/346, os autuantes cumpriram a diligência, afirmando que não houve a apresentação de qualquer documento novo que pudesse infirmar o lançamento. Mantiveram o lançamento, nos termos de sua informação fiscal, às folhas 255/263.

Às folhas 352/353, o sujeito passivo apresenta manifestação, afirmando que o lançamento não merece prosperar, pois a empresa se valeu dos seus respectivos Livros Registros de Entradas e de Saídas de mercadorias para demonstrar a inexibilidade dos itens 1 e 9 do auto de infração.

## VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a Decisão da 5ª JJF (Acórdão Nº 0021-05/16), desonerou o sujeito passivo, reduzindo o valor lançado de R\$394.295,43 para R\$280.902,10, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, observo que a redução do débito está relacionada à decretação de improcedência da Infração 3 e da procedência parcial das infrações 5, 6 e 7, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 3, a decretação de improcedência decorreu da comprovação, por parte do sujeito passivo, de que efetuou o recolhimento do imposto relativo à operação mediante a emissão de nota fiscal complementar, conforme comprovante à folha 224, devidamente acatado pelos autuantes.

O exame da Nota Fiscal nº 17676 (folha 228) comprova que o contribuinte recolheu o imposto relativo à operação originária de remessa para conserto, mediante a emissão de NF complementar. Não há reparo a ser feito à decisão recorrida.

Quanto à Infração 5, a redução do débito decorreu da exclusão, por parte dos autuantes, de dois documentos fiscais, para os quais o sujeito passivo comprovou ter emitido NF complementar corrigindo o destaque a menor no documento originário, fato que foi reconhecido pelos autuantes. A decisão de piso encontra-se, portanto, amparada nos documentos apresentados pelo contribuinte e examinados pelos autuantes, não havendo reparo a ser feito. Mantida a decisão recorrida.

Quanto à Infração 6, a redução do débito lançado decorreu da aplicação retroativa da alteração promovida pela Lei nº 13.461/15, que reduziu para 1% o percentual da multa incidente sobre os

documentos fiscais não registrados na escrita fiscal da empresa. Tal aplicação está devidamente autorizada pelo art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, conforme abaixo.

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...  
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...  
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.  
...”.

Assim, revela-se correta a decisão de piso, não merecendo reparo.

Quanto à Infração 7, A redução do débito decorreu da comprovação, por parte do contribuinte, do registro das Notas Fiscais nº 1822 e 17490, alegação devidamente acatada pelos autuantes, que refizeram o demonstrativo de débito. A decisão de piso acolheu o novo demonstrativo de débito refeito, após a exclusão dos documentos citados. Revela-se correta, portanto, a decisão da JJF, não merecendo reparo.

Assim, entendo que restou acertada a Decisão de piso, em função do que Nego Provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o sujeito passivo se insurge em relação às infrações 1, 5, 6, 7, 8 e 9, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal é “*Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios*”. A conduta autuada foi a falta de escrituração de notas fiscais eletrônicas de saída. A Recorrente se insurgiu, alegando que, embora não tenha escriturado, na EFD, as notas fiscais eletrônicas listadas pela autoridade fiscal, escriturou os documentos em seu Livro Registro de Saída (interno) e recolheu o imposto destacado normalmente.

O exame da EFD, cópia à folha 107, revela que as notas fiscais listadas pela Recorrente à folha 317 não foram objeto de registro em seu Livro Registro de Saídas. De fato, examinando a escrita fiscal digital relativa ao mês de outubro de 2011, por exemplo, é possível constatar que as Notas Fiscais nºs 15978 (de 27/10/2011), 15994 (de 28/10/2011) e 16006 (de 28/10/2011) não constam do Livro Registro de Saídas. É possível constatar, igualmente, que o valor total do ICMS incidente sobre as saídas nesse mesmo mês (R\$1.153.621,59) foi transportado para o Livro Registro de Apuração do mês de outubro/11. Tal valor foi contraposto aos créditos do período, gerando um valor total a recolher (ICMS-normal) de R\$329.692,82, importância devidamente quitada mediante recolhimento no dia 09/11/2011, conforme consta no Sistema INC da Sefaz/BA. Tal se deu para os demais documentos fiscais autuados.

Embora o contribuinte alegue ter quitado o ICMS relativo às operações não registradas, não trouxe provas de que o fez, tendo feito referência a um livro interno paralelo à sua escrita, sem evidências de que tenha recolhido um valor adicional àquele erroneamente apurado.

Entendo, portanto, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus processual de evidenciar a quitação do tributo associado aos documentos fiscais não registrados, restando caracterizada a infração. Mantendo, neste ponto, a decisão recorrida.

Quanto à Infração 5, a acusação é “*Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ...*”. O sujeito passivo alega ter agido com boa-fé e que recolheu o ICMS complementar logo que percebeu o equívoco. Pede o cancelamento integral da infração.

É importante destacar que o recolhimento complementar do imposto somente se deu em relação às Notas Fiscais nºs 3944 e 3090, de um total de doze documentos, conforme reconheceram os autuantes que refizeram o demonstrativo de débito, excluindo tais documentos e reduzindo o valor exigido. A JJF acolheu o novo demonstrativo de débito e julgou parcialmente procedente esta infração.

Embora tenha agido com boa-fé, o contribuinte não quitou o imposto devido em relação às demais notas, nem acostou qualquer prova de que o tivesse feito. A responsabilidade pela

cometimento da infração independe da intenção do agente, conforme dispõe o art. 136 do CTN, abaixo reproduzido.

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Assim, entendo que a decisão de piso não merece reparo, devendo ser mantida.

Quanto à Infração 6, a acusação é “*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. ...*”. O sujeito passivo não nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo se limitado a afirmar que não houve qualquer dano ao erário e que não é possível aplicar multa com base em percentual do valor da operação.

Como não houve contestação do fato descrito na peça inaugural do lançamento, entendo que a infração restou caracterizada, independentemente da ocorrência de dano ao erário, cuja prova de inexistência, se constatada, poderia dar margem à redução da sanção legalmente prevista. O que não se admite neste fórum, contudo, é o afastamento da regra legal, pois a sanção aplicada tem previsão na Lei nº 7.014/96. Mantida a decisão de piso.

Quanto à Infração 7, a acusação é “*Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. ...*”. A recorrente não nega, igualmente, a conduta infratora, tendo questionado a possibilidade de se aplicar sanção com base em percentual do valor da operação.

Da mesma forma que ocorreu em relação à infração anterior, não houve contestação do fato descrito na peça inaugural do lançamento, restando caracterizada a infração.

Examinando as cópias dos documentos fiscais objetos da presente infração, é possível notar que se referem a operações que não representaram desembolso financeiro, pois são, em sua maioria, remessas para conserto entre estabelecimentos do mesmo titular. Dessa forma, é possível concluir, com razoável segurança, de que não acobertaram omissão de receitas tributáveis, o que viabiliza a redução da multa imposta. Reduzo a multa para R\$3.371,29.

Quanto à Infração 8, a acusação é “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. ...*”. Afirmam, os autuantes, que o autuado não comprovou que houve efetiva entrada de mercadoria no seu estabelecimento, nas devoluções de vendas a contribuintes obrigados à emissão de nota fiscal. O sujeito passivo não nega a conduta que lhe foi atribuída, limitando-se a questionar a multa que lhe foi imposta (150%), afirmando ser inconstitucional pela sua natureza confiscatória.

Como não houve negativa do fato descrito no auto de infração, entendo que a infração restou caracterizada. Quanto à alegação de inconstitucionalidade, é importante ressaltar que refoge às atribuições deste colegiado, conforme se depreende da leitura do art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*...”*

Quanto à multa aplicada, entendo que o patamar de 150% tem como pressuposto a conduta dolosa, o que não ficou comprovado nos autos. Assim, reenquadro a multa para o art. 42, inciso II, alínea “f”, reduzindo o percentual aplicado a 60%.

Quanto à Infração 9, a acusação é “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. ...*”. A fiscalização acusa o contribuinte de ter se creditado duplamente dos valores de ICMS destacados nas Notas Fiscais de Entrada nºs 6477, 6483, 6484, 6485 e 6486. O sujeito passivo nega que tenha havido duplicidade no creditamento.

Examinando o Livro Registro de Entradas da Recorrente (EFD à folha 107), relativo ao mês de setembro de 2011, é possível constatar que as Notas Fiscais de Entrada nºs 6477, 6483, 6484, 6485 e 6486 foram lançadas em sua escrita à folha 23 do livro fiscal citado, tendo sido feita a apropriação dos créditos correspondentes. Tais créditos, por sua vez, compuseram o valor total mensal de R\$549.846,93, que foi devidamente transferido para o Livro Registro de Apuração, contrapondo-se

aos débitos do mês e resultando num valor total a recolher de R\$648.311,64, recolhido pelo contribuinte no dia 09/10/2011.

No mês seguinte, em outubro de 2011, é possível constatar (pela EFD à folha 107) que a empresa voltou a se creditar de tais valores no Livro Registro de Apuração, num montante de R\$9.517,89, que integrou o total de R\$24.155,44, conforme evidencia o detalhamento dos outros créditos, cuja cópia se encontra à folha 105 do processo.

Assim, entendo que ficou provado o duplo lançamento a crédito na escrita do sujeito passivo, restando caracterizada a infração, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÕES	RESULTADO	VLR. HISTÓR.	VLR. JULG. RECURSO	MULTA	ENQU.
01 - 02.01.02	PROCEDENTE	21.468,20	21.468,20	100%	
02 - 07.15.01	PROCEDENTE	68.323,93	68.323,93	60%	
03 - 01.02.41	IMPROCEDENTE	56.000,00	0,00	60%	
04 - 03.02.07	PROCEDENTE	851,17	851,17	60%	
05 - 03.02.02	PROCEDENTE EM PARTE	15.887,30	14.782,29	60%	
06 - 16.01.01	PROCEDENTE EM PARTE	44.768,21	4.476,82	10%	
07 - 16.01.02	PROCEDENTE EM PARTE	33.712,93	3.371,29	1%	
08 - 01.02.10	PROCEDENTE	143.765,80	143.765,80	60%	Art. 42, II, "f" da Lei 7.014/96
09 - 01.02.20	PROCEDENTE	9.517,89	9.517,89	60%	
<b>TOTAL</b>		<b>394.295,43</b>	<b>266.557,39</b>		

Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269190.0112/14-2, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$258.709,28**, acrescido das multas de 60% sobre R\$237.241,08 e 100% sobre R\$21.468,20, previstas respectivamente, no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$7.848,11**, previstas, respectivamente, nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei Estadual nº 13.461/15, com os acréscimos previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS