

**PROCESSO** - A. I. Nº 298929.3001/16-2  
**RECORRENTE** - VRG LINHAS AÉREAS S/A. (GOL LINHAS AÉREAS S/A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0262-03/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/09/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0284-12/17**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O contribuinte apresentou provas da escrituração fiscal de parte das referidas mercadorias. Também restou demonstrado nos autos que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou falta de recolhimento do imposto, por se tratar de operações, em sua quase totalidade, sem desembolso financeiro, além de não terem sido apuradas, neste lançamento de ofício, infrações por descumprimento da obrigação principal. Acolhido o pedido de redução da multa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 10/06/16 para imputar ao contribuinte o cometimento da infração a seguir descrita:

*Infração 1 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo indicada a multa de 1%, no valor de R\$164.970,35, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014.*

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

**VOTO**

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$164.970,35, em razão de o contribuinte ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não registradas.*

*O defensor alegou que a obrigação acessória, como a estampada no Auto de Infração ora discutido, decorre da legislação tributária e tem por objeto uma prestação, um ato positivo ou negativo, “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Apresentou entendimento de que inexistindo interesse na arrecadação ou fiscalização dos tributos, não é possível manter uma obrigação acessória.*

*Aduziu que a partir da instituição da Nota Fiscal Eletrônica, a lógica acerca da reprovação da conduta de não escrituração de documento fiscal foi alterada, na medida em que, sempre se tratará de não escrituração de documento previamente disponibilizado e armazenado pelo próprio fisco e, portanto, objeto de seu prévio conhecimento. Explicou que o que ocorreu de fato foram inconsistências no sistema de gerenciamento de informações fiscais, que culminaram com não carregamentos pontuais de notas fiscais para os módulos das obrigações fiscais.*

*Depois de examinar as peças que compõem o presente Auto de Infração, constatou que restou evidenciado que o sujeito passivo, efetivamente, não escriturou todas as operações de entradas discriminadas nos demonstrativos de apuração elaborados pela autuante, fato este, que não foi negado pelo autuado. Ficou também patente nos autos, a inexistência de qualquer inconsistência ou falta de reconhecimento das notas fiscais que integram o levantamento fiscal que embasaram o lançamento.*

*Não comungo com a alegação defensiva de que, a autuação no presente caso, pelo fato de se sustentar através de documentos fiscais, que embora omissos de escrituração, já se encontravam no banco de dados da SEFAZ, deixando dessa forma, de ter se materializado a motivação para o cumprimento das obrigações acessórias, que é o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*Ao contrário, observo que o Auto de Infração ora em discussão trata de exigência do descumprimento de obrigação acessória, dever instrumental de “fazer” a cargo do sujeito passivo, no interesse da fiscalização. O seu desatendimento cria embaraço no exame da tributação do próprio autuado e na implementação das políticas fiscais.*

*O defensor arguiu que no presente caso, deveria ser aplicado o artigo 42, § 7º, da Lei n. 7.014/1966 c/c o art. 158 do RPAF/BA, no que tange ao cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que não foi verificada a ocorrência de conduta dolosa, fraudulenta ou simulação, muito menos houve falta de recolhimento de tributo.*

*Não acolho a pretensão do autuado, tendo em vista que não se pode assegurar de forma inequívoca esta asserção. Ao preconizar a exigência de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada no estabelecimento culminando com a sanção através da multa de 1%, entendo que a pretensão da legislação é de se manter o controle de todo o fluxo e movimentação das mercadorias desde o ingresso até as saídas. Portanto, mesmo as mercadorias, originalmente ingressadas no estabelecimento não destinadas à comercialização, não se pode garantir a manutenção dessa finalidade pelo estabelecimento sem um controle sistemático de suas entradas e saídas.*

*Ademais, somente a aplicação de um roteiro específico de auditoria poderia aquilatar se a falta de registro das entradas não destinadas à comercialização teria causado, ou não, qualquer prejuízo ao erário estadual. Saliento que o roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou-se, tão-somente, à apuração do efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.*

*Do mesmo modo, entendo que a falta de intenção deliberada e de não ter agido com má fé no procedimento que resultou na omissão de escrituração na escrita fiscal, ora em lide, a ausência de dolo, como quis aduzir o sujeito passivo em sua impugnação, não tem o condão de isentá-lo do cometimento da infração.*

*Destaco ainda que nitidamente se infere da leitura do dispositivo legal infringido, o inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito, a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas sem tributação ou com a fase de tributação encerrada.*

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

*[...]*

*XI - 1% (um por cento) 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;*

*Verifico que o autuado alegou que ao analisar detidamente cada um dos períodos indicados no quadro demonstrativo anexo ao Auto de Infração, cruzando com a movimentação fiscal do estabelecimento autuado, contestou a acusação fiscal no que tangem as notas de aquisição de combustível, no mês de dezembro/2014. Destacou que por lapso pontual ocorreu a escrituração extemporânea das referidas notas fiscais, na competência imediatamente subsequente, qual seja, janeiro/2015.*

*Constatou que na informação fiscal, o autuante acatou os argumentos defensivos. Corretamente excluiu do levantamento as Notas Fiscais apontadas pelo autuado como escrituradas, isto é, Notas Fiscais de dezembro de 2014 que adentraram no estabelecimento e foram escrituradas em janeiro de 2015.*

*Acolho as conclusões do autuante que refez os cálculos do lançamento fiscal, resultando na redução do valor originalmente lançado de R\$164.970,35 para R\$101.027,47, conforme demonstrativo que elaborou quando da informação fiscal à fl. 137.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito, seja encaminhada aos seus representantes, subscritores da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

*O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, inicialmente informando que sua atividade precípua consiste na prestação de*

serviços de transporte aéreo de cargas e passageiros, como se depreende do Código Nacional de Atividades Econômicas em seu cartão do CNPJ e de seus atos societários.

Discorre sobre o processo administrativo fiscal e sobre a Decisão recorrida, requerendo que seja mantida a exclusão de débito procedida pelo autuante e acatada pelo órgão julgador de piso, em face da escrituração de parcela dos documentos fiscais.

Na parte remanescente, alega que o artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional determina expressamente que a obrigação tributária acessória, como a entrega de arquivo magnético com o registro fiscal de operações e prestações, decorre da legislação tributária e tem por objeto uma prestação, um ato, positivo ou negativo, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, sem o qual não é possível instituir ou manter uma obrigação acessória, de acordo com a doutrina e a jurisprudência que transcreve.

Aduz que, a partir da instituição da Nota Fiscal Eletrônica e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica pelo Ajuste SINIEF nº 07/2005, a lógica imanente acerca da reprovação da conduta de não escrituração de documento fiscal foi completamente alterada, na medida em que sempre se tratará de não escrituração de documento previamente disponibilizado e armazenado pelo próprio fisco e, portanto, objeto de seu prévio conhecimento. Afirma reforçar este entendimento a cláusula sexta do Ajuste SINIEF nº 07/2005, que reproduz.

Observa que, em operações interestaduais, a administração tributária da unidade Federada do emitente também está obrigada a transmitir a NF-e para a unidade federada de destino das mercadorias, nos termos da Cláusula Oitava, § 1º, inciso I, do Ajuste SINIEF nº 07/2005.

Acrescenta que, em decorrência de tal procedimento, a Auditoria Fiscal relativa à não escrituração de documentos fiscais se converteu em uma tarefa de cruzamento de informações detidas pela Fiscalização em sua própria base de dados, com a consequente lavratura de autos de infração, sem a necessidade de qualquer intimação do contribuinte para prestar informações, uma vez que a totalidade dos dados já se encontra em poder do Fisco.

Aduz que, assim, a Fiscalização possui, em sua base de dados, os arquivos “.xml” e a relação integral das notas fiscais emitidas por determinado contribuinte e também possui a Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida mensalmente, na qual são informados os documentos fiscais de entradas no Bloco C, registro C-100 (Documento - Nota Fiscal (código 01), Nota Fiscal Avulsa (código 1B), Nota Fiscal de Produtor (código 04) e Nota Fiscal Eletrônica (código 55).

Frisa que, do simples cruzamento eletrônico entre essas informações, é obtida a confirmação da não escrituração de documentos fiscais, sendo evidente, em seu entendimento, que, neste novo contexto, a infração de não escrituração reprovada pela norma não se materializa, tendo em vista a impossibilidade de que seja omitida do conhecimento do Fisco uma transação acobertada por nota fiscal eletrônica – Modelo 55.

Ressalta que, em nenhum momento, agiu no sentido de omitir informação ao Fisco Baiano, porque é incontrovertida a existência de todas as notas fiscais emitidas para acobertar as operações, já que os documentos foram objeto de autorização de uso pelas autoridades fazendárias.

Sustenta que o que de fato ocorreu foram inconsistências no sistema de gerenciamento de informações fiscais, que culminaram em não carregamentos pontuais de algumas poucas notas fiscais para os módulos das obrigações fiscais, no contexto dos milhares de documentos processados mensalmente.

Em consequência, argumenta que a imposição de multa em virtude da ausência de apresentação de arquivos magnéticos relativos aos registros fiscais das operações de entrada (obrigação acessória) se afigura nitidamente violadora do artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, na medida em que inexiste omissão de informação à autoridade fazendária, uma vez que a mesma obtém acesso a todas as informações, seja através do arquivo “.xml” recebido, seja através da

autorização de uso da NF-e.

Entende que o presente caso demanda a aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional, com o temperamento da infração, à luz de sua natureza e das circunstâncias materiais que a cercam, afastando-se a incidência da norma punitiva no caso concreto, consoante decisões do Superior Tribunal de Justiça que reproduz.

Assevera que, se inexiste tributo a incidir sobre determinada operação, não há motivo ou interesse justificável para se impor uma obrigação acessória e manter uma multa pelo seu descumprimento, resultando em violação ao artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional.

Frisa ser manifestamente “*ilegítima a multa por descumprimento de obrigação acessória nos termos do artigo 42, XI, da Lei n. 7.014/96*”, impondo-se o cancelamento da autuação em questão.

Afirma que, caso sejam superadas as razões anteriores, o que admite por amor ao debate, deve ser aplicado o disposto no artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96 c/c o artigo 158 do RPAF/BA, porque encontram-se atendidos os requisitos ali previstos.

Argumenta que, para que seja aplicada a redução da multa estabelecida no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, é necessário que sejam satisfeitas, simultaneamente, as seguintes condições:

1. a multa decorra de descumprimento de obrigação acessória, o que é o caso dos autos;
2. seja comprovado que o descumprimento não tenha se realizado com dolo, fraude ou simulação, procedimentos que devem ser provados pelo Fisco e não presumidos, o que não ocorreu neste processo administrativo fiscal;
3. o descumprimento não implique a falta de recolhimento do tributo, o que também está demonstrado neste PAF.

Acrescenta que resta incontroverso que seu procedimento não implicou a falta de recolhimento do imposto, conforme se infere do relato do próprio Auditor Fiscal, discutindo-se apenas a suposta não escrituração de documentos fiscais de entrada, com a imputação de penalidade por mero descumprimento de obrigação acessória.

Frisa que também não restou configurada, “*nem tampouco foi arguido pelo Auditor Fiscal, que o recorrente tenha adotado conduta ativa ou omissiva com intuito de dolo, fraude ou simulação*”.

Discorre sobre as características do dolo, fraude e simulação, de acordo com o entendimento da doutrina, e acrescenta que não pode ser impedido de obter o benefício da redução da penalidade sem que tenha havido algum indicativo de que tenha atuado de forma dolosa, fraudulenta ou simulada.

Diz, ainda, que, como se verifica na acusação acerca da não escrituração de notas fiscais vinculadas às entradas de mercadorias no estabelecimento, não há que se falar em falta de recolhimento de imposto, muito pelo contrário, pois em se tratando de operações de entrada, haveria ainda a avaliação do direito ao aproveitamento de crédito.

Lembra que não há nenhuma dúvida sobre a destinação das mercadorias, sendo mera especulação a afirmação da Junta de Julgamento Fiscal de que somente um roteiro específico de auditoria poderia aquilatar se a falta de registro de notas fiscais não destinadas à comercialização teria causado, ou não, algum prejuízo ao Erário estadual.

Observa que é ônus do Fisco, e não do contribuinte, demonstrar a ocorrência de prejuízo aos cofres estaduais e que, no caso concreto, trata-se, predominantemente, de notas fiscais de transferências de ativo imobilizado – não tributadas -, além de transferências de materiais de uso e consumo.

Alega que a hipótese levantada na Decisão de piso jamais poderia acontecer, pois, se houvesse saídas posteriores por transferência dos materiais de consumo e dos bens do ativo imobilizado, tais operações seriam feitas sem tributação, nos termos da Cláusula primeira do Convênio ICMS

18/97, que prevê a isenção em tais movimentações.

Ressalta que, dos arquivos EFD relativos aos períodos indicados no Auto de Infração em epígrafe devidamente transmitidos ao Fisco Estadual, vislumbra-se a alternância entre o recolhimento do imposto estadual e a apuração de saldo credor, porque a parcela mais relevante de suas receitas, advindas do transporte aéreo, não está sujeita ao ICMS em razão de Decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1600.

Afirma que, da análise comparada dos valores, chegou à conclusão de que as multas aplicadas, por vezes, superam em muito o próprio valor do imposto recolhido no período, conforme a planilha que apresenta.

Reproduz a ementa dos Acórdãos CJF nºs 0250-11/10 e 0193-11/13, nos quais o Colegiado Administrativo reduziu as importâncias das penalidades em caso similar e requer a improcedência do lançamento de ofício ou, alternativamente, a manutenção da Decisão recorrida, na parte que excluiu os documentos fiscais escriturados e, ainda, o cancelamento ou a redução da multa indicada no Auto de Infração, nos termos do artigo 158 do RPAF/99.

Reitera seu pedido, sob pena de nulidade, para que as intimações e notificações sejam enviadas exclusivamente aos cuidados do Dr. Otto Cristovam Silva Sobral, inscrito na OAB/RJ sob o nº 146.539, em seu endereço profissional situado na Rua Pequetita, 215, Cobertura II, Vila Olímpia, Cidade e Estado de São Paulo, CEP 04.552-060.

## VOTO

Constato que o contribuinte foi acusado de ter dado entrada, em seu estabelecimento, de mercadorias não sujeitas à tributação sem o devido registro na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Não resta dúvida de que a infração apontada encontra-se devidamente comprovada, reconhecida, inclusive, pelo próprio recorrente.

Verifico, pelo exame, no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, dos documentos fiscais listados nos demonstrativos de fls. 6 a 9, que se trata de documentos fiscais referentes a operações internas e interestaduais sem tributação pelo ICMS, como a seguir descrito:

1. em grande parte, notas fiscais de entradas emitidas pelo próprio contribuinte autuado para ele mesmo, referentes a materiais a serem consumidos a bordo das aeronaves (tais como cervejas, refrigerantes, batatas fritas, sucos etc.);
2. algumas poucas notas fiscais (de valor diminuto) emitidas por fornecedores localizados na Bahia e em outros Estados, relativas a água mineral, chocolates, biscoitos etc, para consumo a bordo das aeronaves;
3. na quase totalidade do valor da base de cálculo da penalidade, notas fiscais de entradas de transferências, emitidas por filiais do próprio contribuinte situadas em outros Estados e referentes a bens do ativo imobilizado (peças e partes de motores de aeronaves e outras, tais como, rodas e pneus, conjuntos de freio etc.).

Sendo assim, resta comprovado que as notas fiscais não registradas na Escrituração Fiscal Digital, na quase totalidade da base de cálculo adotada para a imposição da multa, são concernentes a operações de entradas por transferência ou emitidas pelo próprio recorrente, de materiais de consumo a bordo e de peças e partes para manutenção das aeronaves pertencentes ao contribuinte, não implicando, portanto, desembolso de recursos financeiros, o que descharacteriza totalmente qualquer presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Ademais, há de se considerar que o recorrente desempenhava, à época dos fatos geradores, a atividade de prestação de serviços de transporte aéreo de cargas e de passageiros, e não à comercialização de mercadorias, e, como tal, o roteiro de auditoria de estoques (“específico”) sugerido pela Junta de Julgamento Fiscal apresenta-se como inadequado para averiguar a

existência de eventuais prejuízos ao Erário estadual.

Sendo assim, muito embora seja de suma importância, para fins de controle do Fisco, que haja regularidade na escrituração dos documentos fiscais, entendo que o valor da multa indicado no Auto de Infração é excessivo em face do pequeno dano potencial causado à fiscalização e ao Estado, no caso concreto.

Ademais, também restou comprovado que a infração foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou falta de recolhimento do imposto, por se tratar de operações, em sua quase totalidade, sem desembolso financeiro e também pelo fato de não terem sido apuradas, neste lançamento de ofício, infrações por descumprimento da obrigação principal.

Dessa forma, estando presentes os requisitos previstos no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para que este órgão julgador decida pela redução ou cancelamento da penalidade imposta, proponho que a multa seja reduzida, de R\$101.027,47 (valor apurado na Decisão recorrida) para R\$10.102,74.

No que tange ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do Dr. Otto Cristovam Silva Sobral, inscrito na OAB/RJ sob o nº 146.539, em seu endereço profissional situado na Rua Pequetita, 215, Cobertura II, Vila Olímpia, Cidade e Estado de São Paulo, CEP 04.552-060, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa também enviar notificação ao causídico, no entanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reduzir a multa para R\$10.102,74.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298929.3001/16-2, lavrado contra VRG LINHAS AÉREAS S/A. (GOL LINHAS AÉREAS S/A.), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$10.102,74**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS