

A. I. N° - 298929.3011/16-8  
AUTUADO - TAM LINHAS AÉREAS S. A.  
AUTUANTE - EDMARIO DE JESUS SANTOS  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 23/03/2017

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0039-03/17

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Nas razões de defesa, o contribuinte confessa a não escrituração dos citados documentos fiscais. Infração caracterizada. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 29/09/2016, exige crédito tributário no valor de R\$223.935,18, em razão de o contribuinte ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não registradas, infração 16.01.02.

O autuado impugna o lançamento fls.21/31. Diz vir, tempestivamente, apresentar sua defesa pelas razões de fato e de direito que seguem.

Afirma que o auditor fiscal iniciou ação fiscal, relativa ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014, por meio da qual intimou a Impugnante a comprovar a escrituração das notas fiscais relacionadas, uma vez que não as identificou na Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Aduz que apresentou esclarecimentos e documentações em resposta ao Termo de Intimação, contudo, o auditor entendeu por bem lavrar o AIIM em epígrafe, sob a alegação de que a ora Impugnante não teria escriturado notas fiscais de entradas de mercadorias não tributáveis. Entretanto, apesar das alegações fiscais constantes da peça acusatória, diz que razão não assiste ao autuante conforme será detalhadamente demonstrado.

Argumenta que em procedimento de fiscalização, o autuante procedeu à lavratura do Auto de Infração em epígrafe, impondo a cobrança de multa e juros moratórios em razão da não escrituração das notas fiscais de entrada de mercadorias não tributáveis. Sobre sua defesa transcreve os arts.123 e 108 do RPAF/99.

Alega que tem por objeto social a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros e cargas, executando vôos nacionais e internacionais, razão pela qual, continuamente, as aeronaves são abastecidas com materiais adquiridos ou recebidos de terceiros, para fins de atendimento às necessidades de bordo.

Diz que conforme esclarecido na ocasião da resposta ao Termo de Intimação 01/2014, as notas fiscais de entradas não escrituradas referem-se a itens de comissaria (alimentos, fones de ouvidos, cobertor, utensílios alimentícios, etc.) que a Companhia disponibiliza em sua prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, assim como bens de ativo fixo.

Verifica que tais operações de transferências interestaduais de bens de uso e consumo realizadas são isentas do ICMS, conforme Convênio ICMS nº 18/97, que reproduz.

Diz que considerando que as referidas operações não são tributadas pelo ICMS, o autuante

aplicou a multa de 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas, o que resultou na exigência do crédito tributário no valor de R\$ 223.935,18.

Frisa que a não escrituração das referidas notas fiscais de entradas ocorreu por um lapso, que não ensejou nenhum prejuízo ao erário estadual.

Assinala que a maioria destas mercadorias foi remetida a partir do Estado de São Paulo e, quando destas transferências, os documentos fiscais emitidos por ocasião das saídas apresentaram erros. Sustenta que tais erros são oriundos de problemas técnicos no sistema da Impugnante, que acarretaram na alteração das casas decimais em diversas emissões de notas fiscais, elevando o valor dos itens das notas, resultando em notas fiscais com montantes incorretos.

Para ilustrar este fato, afirma que por erro das informações constantes do banco de dados do seu sistema interno, a mercadoria com valor de R\$10,00 (dez reais), passou a constar nas notas fiscais com valor de R\$10.000,00 (dez mil reais). Assim, quando foram diagnosticadas as informações inconsistentes e valores irreais nas notas fiscais de saídas, não foi realizada a escrituração contábil quando da entrada no estabelecimento autuado.

Assegura que por uma falha da Impugnante, estas notas fiscais com valores incorretos não foram canceladas tempestivamente, em 24 horas contadas do momento da emissão, razão pela qual constaram como ativas para as respectivas filiais de destino e, por consequência, ensejaram o questionamento da fiscalização com relação a não escrituração na Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Explica que a priori, entendeu por bem, não escriturar as mencionadas notas fiscais quando da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, até que o estabelecimento remetente ingressasse com processo administrativo perante a SEFAZ/SP - na qualidade de Estado de origem das mercadorias - para obter o cancelamento dos respectivos documentos fiscais.

Frisa que não obstante tal entendimento, na oportunidade da resposta ao Termo de Intimação nº 01/2014, prontificou-se a escriturar os respectivos documentos - mediante a retificação dos livros fiscais, SPED contábil e DMA - mesmo que eivados de erro, caso fosse esse o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, porém, o auditor entendeu por bem seguir à lavratura do Auto de Infração ora combatido.

Observa que em que pese o referido equívoco, o não cancelamento da multa ora aplicada é de rigor, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, bem como, e principalmente, não houve a falta do pagamento do imposto, já que as operações são isentas do ICMS.

Alicerçados neste argumento, afirma que diante da clara inexistência de dano ao erário, há de se observar e aplicar a norma de moderação sancionatória prevista no art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia que reproduz.

Entende que em situações como a presente, uma vez que não houve qualquer prejuízo à Fazenda Pública do Estado da Bahia, e diante da presença de dispositivo legal concessivo de relevação da penalidade, este deve ser aplicado ao presente caso.

Sobre este assunto, ressalta os ensinamentos de Eduardo Perez Salusse, que em recente e completa obra, retrata a importância da razoabilidade e proporcionalidade quando da aplicação de sanções tributárias.

Salienta que neste aspecto, similares são os objetivos entre a proporcionalidade e razoabilidade, senão o de evitar restrições aos direitos dos cidadãos além do necessário para o atingimento da finalidade proposta.

Assevera que todas as exigências que excedem o limite necessário ao atingimento dos seus objetivos serão desproporcionais e, portanto, injustas. A aplicação de sanções excessivas e desnecessárias viola tal regra, sobretudo nos casos em que presentes os requisitos autorizativos para o exercício de tal *mister* pelo órgão de julgamento e, mesmo assim, não o fazem.

Entende caber a este Juízo exercer controle das intensidades sancionatórias fixadas, no exercício de moderador que lhe é dado pelo art. 158 do Decreto nº 7.629/99, construindo ou reconstruindo o significado da norma baiana, de forma que suas decisões venham a se coadunar com os preceitos da isonomia, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade. Neste sentido cita Acórdãos deste CONSEF e de órgãos julgadores de outras unidades da Federação.

Registra ser imprescindível que a finalidade da sanção encontre compatibilidade com a conduta do contribuinte, e no presente caso, outra solução razoável e proporcional não se vislumbra, de modo que o cancelamento da multa imposta faz-se necessária, nos termos do art. 158 do RPAF/99. Requer o conhecimento da Impugnação, dando-lhe total provimento, para que seja decretada a improcedência do Auto de Infração, extinguindo-se o crédito tributário pelo cancelamento da multa e dos juros correspondentes e, consequentemente, seja arquivado o presente processo administrativo.

Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos. Requer, por fim, o deferimento de seu pedido de sustentação oral, nos termos do art. 163 do RPAF/99.

O autuante prestou informação fiscal fls.63/65. Repete a acusação fiscal. Diz que a autuada apresenta, por intermédio de representante legal devidamente constituído, defesa tempestiva ao Auto de Infração em epígrafe.

Afirma que em defesa ao questionamento sobre a ausência do registro das notas fiscais na EFD, a empresa alega que as respectivas notas fiscais de entradas não escrituradas referem-se a itens de comissária (alimentos, fones de ouvidos, cobertor, utensílios alimentícios, etc.) que a companhia disponibiliza em sua prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, assim como, bens de ativo fixo. A impugnante cita o Convenio 18/97 para alegar a isenção das operações de transferências interestaduais de bens de ativo fixo e de uso e consumo.

Reconhece também que as notas fiscais não foram canceladas tempestivamente, e entendeu por bem não escriturar até que o estabelecimento remetente ingressasse com processo administrativo perante SEFAZ/SP, visando seu cancelamento.

Afirma que dúvidas não existem quanto ao fato do não registro pela autuada em sua EFD, das notas fiscais que motivaram a autuação, situação a que se encontrava obrigada, conforme se depreende da sua defesa.

Informa que a impugnante prontificou-se a escriturar os respectivos documentos, caso fosse esse o entendimento desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, afirmando que não houve dolo, fraude ou simulação e principalmente não houve falta de pagamento do imposto, pois as operações são isentas do ICMS.

Salienta que o lançamento da multa, pelo descumprimento da obrigação acessória, está lastreado no art. 42, inciso XI da Lei 7.014/96 e arts. 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Assevera que a obrigatoriedade da escrituração está descrita no Convênio 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, conforme reza o art. 247 do RICMS/BA, que transcreve.

Com base em tudo quanto exposto, ratifica todos os termos contidos na autuação, e solicita a esse Conselho que julgue procedente o Auto de Infração em apreço.

O autuado volta a se manifestar no processo. Reitera os argumentos defensivos de que a não escrituração da entrada dos itens presentes no levantamento fiscal, não decorre de ato praticado com dolo, fraude ou simulação, mas sim, de problemas técnicos no sistema da empresa, bem

como, não implicou não pagamento do imposto, pois os itens não escriturados não estão sujeitos à incidência do ICMS nos termos do Convênio nº 18/97. Mais uma vez, requer a redução ou cancelamento das multas por descumprimento de obrigação acessória nos termos do art. 158 do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$ 223.935,18, 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 solicitou a realização de diligencia fiscal que indefiro de plano, considerando que os elementos constantes do presente PAF são suficientes para a convicção e deslinde da presente lide pelos julgadores. Entendo, portanto desnecessária, em vista de outras provas produzidas nos autos e indefiro o pedido com base no art. 147, inciso I de RPAF/99.

Observo que a obrigatoriedade da escrituração de toda documentação fiscal pela sociedade empresária, consta do Convênio 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital – EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, matéria que se encontra tipificada no art. 247 do RICMS/2012, *in verbis*:

*Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

*§ 1º A EFD substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:*

*I - Registro de Entradas;*

*II - Registro de Saídas;*

*III - Registro de Inventário;*

*IV - Registro de Apuração do ICMS;*

*V - documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.*

*VI - Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.*

O defensor não negou o cometimento da irregularidade fiscal apontada pela fiscalização. Alegou que a não escrituração das referidas notas fiscais de entradas, ocorreu por um lapso, que não ensejou qualquer prejuízo ao erário estadual. Disse que tais erros foram oriundos de problemas técnicos em seu sistema de emissão de documentos fiscais, que acarretaram a alteração das casas decimais em diversas notas fiscais, elevando o valor dos itens, resultando em notas fiscais com montantes incorretos. Aduziu que tais notas fiscais não foram canceladas tempestivamente, em 24 horas a partir da emissão, razão pela qual constaram como ativas para as respectivas filiais de destino, culminando com o não carregamento pontual destas, para os módulos das obrigações fiscais.

Prossegui explicando que decidiu não escriturar as mencionadas notas fiscais quando da entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, até que o estabelecimento remetente ingressasse com processo administrativo perante a SEFAZ/SP - na qualidade de Estado de origem das mercadorias - para obter o cancelamento dos respectivos documentos fiscais.

Frisou que no presente caso, em que pese o referido equívoco, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, bem como, não houve a falta do pagamento do imposto, já que as operações são isentas de ICMS, entende preencher os requisitos previstos para a aplicação da norma prevista no art. 158 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia,

requerendo redução ou cancelamento da multa aplicada no presente PAF.

Depois de examinar as peças que compõem o presente Auto de Infração, constato que restou evidenciado que o sujeito passivo, efetivamente, não escriturou as operações de entradas discriminadas nos demonstrativos de apuração elaborados pelo 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.

Observo que o auto de infração ora em discussão trata de exigência tributária devido a aplicação de penalidade pelo 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 de possíveis fornecedores, na implementação das políticas fiscais.

O defendente 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, entendo que mesmo nas mercadorias, originalmente ingressadas no estabelecimento sem a incidência do ICMS, o Estado não pode prescindir de um controle sistemático de entradas e saídas de mercadorias em seu território.

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 nítidamente 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 não tributáveis 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;*

Sobre a alegação defensiva de que as decisões dos órgãos administrativos devem exercer controle das intensidades sancionatórias fixadas em respeito aos preceitos da isonomia, eficiência, razoabilidade e proporcionalidade, observo que as referidas multas são legais conforme norma prevista no inciso XI do art. 42 da Lei 7.014/96, acima transcrito, não havendo qualquer ressalva quanto a origem, destinação ou natureza das operações quanto as mercadorias adquiridas.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298929.3011/16-8, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$223.935,18** prevista no incisos XI, do art. 42 da Lei 7014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

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

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR