

A. I. N.º - 281394.3003/16-8
AUTUADO - MARIA CLEUZA COSTA & CIA LTDA.
AUTUANTE - EDUARDO TADEU FELIPE LEMPE
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13.07.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0116-05/17

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL; b) ANTECIPAÇÃO TOTAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Acusações fiscais parcialmente elididas. Exclusão das operações alcançadas pela decadência. Aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN com base em Incidente de Uniformização e parecer jurídico da Procuradoria Estadual. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS SINTEGRA EXIGIDOS MEDIANTE PRÉVIA INTIMAÇÃO. b) FALTA DE ENTREGA À SEFAZ NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. MULTA FIXA. Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Infrações mantidas, com ajuste no Demonstrativo de Débito da imputação relacionada à falta de entrega dos arquivos exigidos mediante intimação. Afastada a preliminar de nulidade do lançamento. Não acolhido o pedido de exclusão da penalidade por descumprimento da obrigação principal pela violação ao princípio constitucional do não confisco - matéria que foge à competência da instância administrativa de julgamento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/06/2016 para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor principal de R\$91.320,98, contendo as seguintes imputações:

Infração 01 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior. Valor exigido: R\$8.136,26. Ocorrências verificadas nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2011. Demonstrativo: fls. 15 a 21. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Recolheu a menor ICMS da antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Valor exigido: R\$2.379,26. Ocorrências verificadas nos meses de março, abril, junho, julho, setembro, outubro e dezembro de 2011. Demonstrativo: fls. 22 a 26. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com as informações e prestações realizadas. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro

2011. Demonstrativo da base de cálculo da multa de 1% sobre o maior valor das entradas ou saídas, inserido às fls. 27 a 32. Valor da penalidade: R\$64.245,46. Descumprimento de obrigação acessória. Multa prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

Infração 04 – Penalidade pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação ou pela entrada sem nível de detalhe exigido pela legislação. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro 2011. Demonstrativo da apuração da multa, constante das fls. 33 a 37. Valor da penalidade: R\$1.380,00 por mês, totalizando a cifra de R\$16.560,00. Descumprimento de obrigação acessória. Multa prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

O contribuinte foi notificado do lançamento de ofício em 28/06/2016, através de intimação pessoal, por aposição do ciente realizada por seu representante legal, habilitado pela procuração anexada às fls. 38/39.

Na peça de defesa subscrita por sua sócia, o contribuinte suscitou, em razões preliminares, a decadência e a “prescrição” de parte dos créditos tributários reclamados, sustentando que o lançamento em lide é de natureza homologatória, sujeitando a contagem de prazo a partir da ocorrência dos fatos geradores. Fez considerações em torno da diferença entre os institutos da decadência e da prescrição, enfatizando que a primeira extingue o próprio direito e a segunda a ação que resguarda o direito. Transcreveu doutrina de juristas pátrios, entre eles Câmara Leal, Agnelo Amorim Filho e José Maria Rosa Tesheimer. Em seguida passou a fazer considerações em torno das diversas modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação, este último previsto no art. 150 do CTN. Transcreveu a Súmula 436 do STJ que estabelece que “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer providência pelo fisco”.

Argumentou que em relação ao tributo recolhido a menor, cuja apuração seja objeto de homologação pelo fisco, o “dies a quo” ou termo inicial do prazo de decadência iniciar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Afirmou que os fatos jurídicos objeto da exigência fiscal ocorreram a mais de cinco anos, estando, portanto, alcançados pelo instituto da decadência.

Ao ingressar nas questões de mérito das penalidades aplicadas no A.I. ressaltou que os tribunais superiores do Brasil decidiram pela impossibilidade de uso das multas tributárias confiscatórias e desproporcionais que coloquem em risco ou prejudiquem a atividade empresarial. Informou que o cumprimento das obrigações acessórias objeto deste lançamento se dá no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sucessor do SINTEGRA. Mais à frente fez diversas referências à legislação federal que trata de obrigações relacionadas aos tributos da União, a exemplo da Lei Complementar nº 105/01 e Instrução Normativa RFB 1.571.

Ao reingressar na análise das obrigações do SPED FISCAL declarou que em regra as multas acessórias são aplicadas sobre o valor da operação e em alguns casos chegam a superar em mais de 100% o valor do imposto, incidindo sobre o faturamento e incorrendo no vício de inconstitucionalidade, por terem caráter nitidamente confiscatório. Reproduziu na peça de defesa, decisão do STF, no RE nº 754.554/GO, relator Min. Celso de Mello, que reconheceu a inconstitucionalidade de multa imputada pelo Estado de Goiás no montante de 25% do valor da operação. Citou outras decisões no mesmo sentido da Suprema Corte Brasileira, a exemplo do Agravo Regimental no RE nº 657372/RS, relator Min. Ricardo Lewandowski e o “leading case”, no RE nº 640.452/RO, Min. Luís Roberto Barroso, ainda a ser julgado, com repercussão geral.

No caso concreto, a defesa declarou que a acusação Auditor Fiscal de entrega de arquivos magnéticos “sem o nível de detalhe exigido pela legislação” é subjetivo e discricionário uma vez que não existe uma só forma de apuração das infrações fiscais. Que a acusação se revela insegura juridicamente e cerceia o direito de defesa do contribuinte. Mais à frente fez considerações em

torno de conceitos relacionados à escrituração mercantil ou comercial e a escrituração fiscal para afirmar que esses elementos foram completamente desconsiderados pela agente fiscal no desenvolvimento de seus trabalhos de auditagem.

Com relação às infrações 01 e 02 sustenta a defesa a extinção dos créditos tributários pela decadência, conforme exposição tracejada linhas acima.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte pede que seja declarada a anulação das infrações 03 e 04 em razão da insegurança jurídica das acusações fiscais e por violação aos princípios do não confisco, boa fé objetiva e razoabilidade. Que sejam anuladas também as infrações 01 e 02 visto que a contagem do prazo de decadência/prescrição tem início, nas hipóteses de diferenças de impostos não pagas, da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores, considerando que os fatos se deram em 2011 e o A.I. foi lavrado em junho de 2016.

Foi prestada informação fiscal em 23/03/2017, firmada pelo autuante. Na peça informativa a autoridade fiscal declarou que o período autuado se encontra regido pelas disposições dos arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) que foram revogados somente em 2014, pela Lei nº 13.199, com efeitos a partir de 29/11/14, não retroagindo para fatos anteriores por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural, conforme entendimentos externados nos Acórdãos 0031-11/15 e 0050-12/15. Informou ainda que a EFD foi utilizada em conformidade com a legislação de regência. Pede que o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 04 (quatro) imputações conforme foi detalhadamente apresentado no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

O contribuinte, na peça de defesa, suscitou a nulidade do procedimento fiscal por cerceamento ao direito de defesa, insegurança jurídica das acusações fiscais, e violação aos princípios do não confisco, boa fé objetiva e razoabilidade.

No tocante à alegada nulidade do Auto de Infração: não vislumbro razões para se decretar a invalidação do lançamento de ofício. Isto porque houve, na peça acusatória, a descrição precisa dos fatos considerados infração à legislação tributária, o enquadramento desses fatos na legislação de regência do imposto e a juntada de demonstrativos, intimações, documentos e cópias reprográficas de livros do ICMS que dão lastro às imputações fiscais. Para a infração 01 – Demonstrativo: fls. 15 a 21; infração 02 – Demonstrativo: fls. 22 a 26; Infração 03 – *Demonstrativo da base de cálculo da multa de 1% sobre o maior valor das entradas ou saídas, inserido às fls. 27 a 32*; Infrações 04 - *Demonstrativo da apuração da multa, constante das fls. 33 a 37*. Não se verificou, no caso concreto, imprecisão na acusação nem cerceamento ao direito de defesa, de forma que foi possível ao contribuinte desenvolver as teses defensivas relacionadas ao mérito da autuação e a este órgão julgador proferir decisão sobre as questões de fundo (substanciais) alegadas pelas partes. É o que passaremos a fazer a partir de agora. A questão atinente a excessividade ou confiscatoriedade das multas aplicadas será analisada nas razões de mérito do lançamento.

Em razões preliminares de mérito, a defesa suscitou a decadência de parte dos créditos reclamados. Inicialmente observo que o Auto de Infração em lide foi concluído com a sua lavratura e posterior intimação do sujeito passivo, concretizada em 28/06/2016. Os fatos geradores do lançamento fiscal alcançaram os 12 (doze) meses do exercício de 2011. Trata-se de lançamento por homologação, situação em que se aplicam as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, em relação aos fatos geradores em que o contribuinte declarou e pagou, ainda que a menor, o imposto apurado na escrita fiscal, conforme entendimento explicitado pela PGE (Procuradoria Estadual) no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, com o seguinte conteúdo:

“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do

fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação".

Vejamos então o que dispõe o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Frente o quadro normativo acima delineado, verifico que as infrações 01 e 02 estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Referem-se a imposto lançado na escrita fiscal do contribuinte e recolhido a menos, a partir das notas fiscais de aquisição relacionadas a mercadorias do regime da antecipação total (infração 01) e antecipação parcial (infração 02). São, portanto, operações que foram objeto de apuração e pagamento parcial pelo contribuinte. Nessas situações aplica-se o prazo de decadência estabelecido no art. 150, § 4º, tendo por termo “*a quo*” ou inicial a data de ocorrência dos fatos geradores.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado e concluído em 28/06/2016, com a notificação ao contribuinte, os créditos tributários anteriores a 5 (cinco) anos, ou seja, relacionados aos fatos geradores ocorridos antes 28/06/2011, estão atingidos pela decadência. Estão extintos, portanto, os créditos tributários relacionados a exigência de ICMS dos meses de janeiro a maio de 2011. No que tange às ocorrências subsequentes, verificadas entre 30/06/2011 e 31/12/2011 não houve impugnação específica por parte da defendant.

Em decorrência as infrações 01 e 02 passam a ter a composição descrita nos quadros abaixo, com o acolhimento da decadência parcial dos créditos tributários lançados de ofício para os meses de fevereiro, março e abril de 2011:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - INFRAÇÃO 01

Ocorrência	Vencimento	Alíquota (%)	Valor Principal
30/06/2011	30/06/2011	17	446,61
31/08/2011	31/08/2011	17	11,68
30/09/2011	30/09/2011	17	488,43
31/10/2011	31/10/2011	17	2.522,42
30/11/2011	30/11/2011	17	514,02
31/12/2011	31/12/2011	17	2.656,66
TOTAL			6.639,82

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - INFRAÇÃO 02

Ocorrência	Vencimento	Alíquota (%)	Valor Principal
30/06/2011	30/06/2011	17	110,01
31/07/2011	31/07/2011	17	1.049,08
30/09/2011	30/09/2011	17	95,43
31/10/2011	31/10/2011	17	55,78
31/12/2011	31/12/2011	17	675,71
TOTAL			1.986,01

Passo examinar a partir de agora as infrações 03 e 04, vinculadas ao descumprimento de obrigações acessórias relacionadas aos arquivos magnéticos do SINTEGRA, com as imputações, respectivamente, de falta de entrega dos arquivos exigidos mediante intimação e não entrega nos prazos previstos na legislação.

Inicialmente observo que a ação fiscal foi deflagrada com a lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, datado de 26 de abril de 2016 (doc. fl. 08), sendo lavrado, no mesmo procedimento fiscal, intimações sucessivas, no total de 03 (três), para entrega dos arquivos magnéticos SINTEGRA, na forma do CONVÉNIO 57/95, cada uma no prazo de 5 (cinco) dias úteis, conforme documentos anexados às fls. 09, 10 e 12. Foram obedecidos os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame.

Observo, no mérito, que as obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos estão no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer). São informações indispensáveis e necessárias para que o fisco possa aplicar os roteiros de fiscalização a partir dos registros de entradas, saídas, estoques etc. O não cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, observado os procedimentos legais para lançamento das mesmas, previstos na legislação, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões, conforme exposto linhas acima.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir de 1^a dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou apresentá-los com inconsistência não há ato a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2016, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados nos exercícios de 2011 teve início em 01/01/2012, encerrando-se em 31/12/16, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais cobradas neste Auto de Infração.

Diante do acima exposto, concluo que as penalidades lançadas nos itens 03 e 04 não estão alcançadas pela decadência.

No que se refere ao mérito das exigências fiscais relacionadas às penalidades por descumprimento de obrigações acessórias observo que a falta de entrega dos arquivos magnéticos nos prazos previstos na legislação constitui infração autônoma, com multa fixa de R\$1.380,00 para cada período mensal em que o contribuinte estiver omissos. Correta a imputação lançada no item 04 do Auto de Infração.

No tocante à infração 03 a falta de entrega dos arquivos após prévia intimação e transcorridos o prazo de 5 dias úteis constituiu também infração autônoma, com multa de 1%.

Todavia cabe uma correção de ofício no Demonstrativo de Débito da infração 03, em benefício do contribuinte, pois a data de ocorrência e de vencimento da obrigação tributária é o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo consignado na última intimação para a apresentação dos arquivos. Considerando que a última intimação é datada de 03/06/2016, o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo de 5 (cinco) dias ocorreu em 11/06/2016, tudo em conformidade com a Orientação Técnica OTE-DPF-2005.

Foi também alegado na peça defensiva a abusividade e a confiscatoriedade das multas aplicadas.

A questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco é matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a constitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incidência das disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Essa matéria deverá ser submetida ao Poder Judiciário através do manejo das ações próprias. As decisões reproduzidas pela defesa na peça impugnatória não tem efeito vinculante para a Administração Pública do Estado, estando o “leading case”, relacionado ao RE nº 640.452/RO, relator Min. Luís Roberto Barroso, ainda pendente de julgamento.

Frente ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do A.I. com a redução do débito tão somente das infrações 01 e 02 e a correção de ofício da data de ocorrência e vencimento da infração 03 para 11/06/2016.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281394.3003/16-8**, lavrado contra **MARIA CLEUZA COSTA & CIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.625,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando o valor de **R\$80.805,46**, previstas no art. 42, inc. XIII-A, alínea “j” da citada Lei com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, mais os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA