

PROCESSO - A. I. Nº 279266.0901/15-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - AIR PRODUCTS BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^o JF nº 0096-05/17
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/07/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0145-12/18

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO DE ICMS EFETUADO SEM A INCLUSÃO DE DESPESAS ADUANEIRAS NA BASE DE CÁLCULO. Não acolhida a tese de defesa haja vista disposição expressa em Lei Complementar nº 87/96 (art. 13º, inciso v, “e”) e na legislação tributária vigente, positivada no art. 17, inc. VI, da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS – NF-e. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO SPED FISCAL – ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS. Descumprimento de obrigações acessórias. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Concedido redução de 20% na infração 3. Reduções nas infrações 2 e 3 motivadas pelos documentos probatórios trazidos pela recorrente ao PAF. A recorrida comprova que houve escrituração em período subsequente de inúmeras notas fiscais, assim como a prova do cancelamento de um montante expressivo de notas fiscais não escrituradas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 5ª JF, proferida através do Acórdão nº 0096-05/17, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em 30/09/2015 e exigindo ICMS de R\$4.222.207,54, pelo cometimento das infrações abaixo:

Infração 01: Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Apurado com base nas Faturas de Desembaraço, Notas Fiscais e GNRES encaminhadas pelo contribuinte, anexas por cópia a este PAF e sumarizada no Anexo I, parte integrante deste PAF. Valor exigido: R\$4.091,08, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Apurado pelas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas para este contribuinte e não escrituradas em seu SPED Fiscal, discriminados no Anexo 2, parte integrante deste PAF. Multa de 10%. Descumprimento de obrigação acessória no valor principal de R\$3.442.502,50, prevista no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Apurado pelas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas para este contribuinte e não escrituradas em seu SPED Fiscal, discriminados no Anexo 3, parte integrante deste PAF. Multa de 1%. Descumprimento de obrigação acessória no valor principal de R\$775.613,96, prevista no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96.

O fiscal autuante ao prestar a Informação Fiscal de fls. 650/651 reiterou seu entendimento pela total procedência da Infração 1 e reconheceu a parcial procedência das infrações 2 e 3 para exclusão do valor de R\$4.154.706,43 relativo a notas fiscais que foram cancelas e/ou escrituradas em período subsequente.

Por unanimidade, os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual entenderam por bem julgar Procedente em Parte o Auto de Infração nº 279266.0901/15-0 reduzindo o valor histórico para R\$67.501,11, conforme voto abaixo transcrito:

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações conforme foi detalhadamente exposto no relatório parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Quanto ao pedido de nulidade por incerteza da acusação fiscal e preterição do direito de defesa, não vislumbro razões para invalidar o presente lançamento de ofício. Exponho a seguir as razões desse entendimento.

A infração 01 envolve tão somente questão de direito: a inclusão das despesas de armazenagem e a incidência do ICMS sobre as contribuições federais nas operações de importação de mercadorias do exterior. Não há matéria fática controversa. Ademais essa acusação tem respaldo documental no Demonstrativo juntado à fl. 08 do PAF (Anexo 1) e nas faturas contendo os valores cobrados do estabelecimento autuado pelo prestador dos serviços aduaneiros (armazenagens, taxas e contribuições - doc. fls. 9 a 20 dos autos). Inexiste, portanto, qualquer insegurança na acusação ou cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao pedido de nulidade das infrações 02 e 03, as mesmas envolvem descumprimento de obrigações acessórias relacionadas a falta de registro de notas fiscais na escrituração fiscal digital (SPED FISCAL). Os reclamados da defesa se concentraram basicamente na inclusão de documentos fiscais que foram objeto de registro ou de cancelamento, os retornos de mercadorias ou bens que não ingressaram no estabelecimento autuado, os erros de escrituração e as notas fiscais que acobertavam meras transferências de créditos, situações passíveis de correção do procedimento através da retirada das notas fiscais em que não se configurou a infração. São, portanto, situações corrigidas e submetidas a saneamento, não implicando em nulidade de todo o procedimento fiscal. Observo ainda, que após a informação fiscal, com a correção dos erros apontados na peça impugnatória foi assegurada ao contribuinte a ampla defesa e o exercício do contraditório, conforme será melhor analisado no enfrentamento das questões de mérito.

No tocante ao mérito da infração 01 que envolve a cobrança de ICMS – Importação por erro na quantificação na base de cálculo do tributo, a exigência fiscal tem respaldo normativo em disposição expressa da Lei nº 7.014/96, contida no art. 17, inc. VI, com a seguinte redação:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;*
- b) imposto de importação;*
- c) imposto sobre produtos industrializados;*
- d) imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer despesas aduaneiras;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para a renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração;”***

A Lei nº 7.014/96, conforme texto reproduzido acima, estabelece que a base impositiva do ICMS – Importação alcança as despesas com armazenagem e tributos federais (impostos, taxas e contribuições) incidentes na operação. A alegação de desconformidade dessa norma legal com a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 é questão que não pode ser objeto de apreciação na esfera administrativa, por expressa disposição da norma processual que rege o processo administrativo fiscal (art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99).

Em decorrência do quanto acima exposto mantenho a exigência fiscal integrante do item 01 do Auto de Infração, pois a diferença de ICMS reclamada no Auto de Infração segue a literalidade da lei de incidência desse tributo no Estado da Bahia, sendo que o legislador ordinário definiu que todas e quaisquer despesas cobradas ou debitadas ao adquirente/importador compõem a base de cálculo do imposto.

No que se refere ao mérito dos itens 02 e 03 do lançamento de ofício, o autuante, na fase de informação fiscal, excluiu da exigência fiscal as operações relacionadas com as notas fiscais de aquisição onde foram comprovadas as escriturações, os cancelamentos das operações, os retornos de mercadorias ou bens que não ingressaram no estabelecimento autuado, os erros de escrituração e as notas fiscais que acobertavam meras transferências de créditos, atendendo assim grande parte dos reclamos da defesa.

Após as referidas exclusões, o contribuinte foi notificado do inteiro teor da informação fiscal e dos respectivos demonstrativos de débito, juntados ao PAF, às fls. 652/653. Houve a exclusão das notas canceladas, operações de devolução e aquelas devidamente registradas, cujas provas foram juntadas ao processo na peça de defesa

(doc. 05, doc. 06 e doc. 07, fls. 161 a 647).

Face a essa ampla revisão processada pelo próprio autuante, indefiro os pedidos de diligência e/ou perícia fiscal formulados na inicial, visto que não há no processo, além do que já foi trazido e excluído da autuação na fase de informação fiscal, fatos novos ou provas documentais que ensejem a remessa dos autos em um novo procedimento específico revisional.

Remanesceram, na infração 02, sem comprovação de registro no SPED Fiscal, as notas nºs 1298, 5386, 5405 e 5678, totalizando a penalidade de R\$14.101,79, no percentual de 10% do valor das entradas, conforme Demonstrativo de Débito (fl. 652). Reduzo a infração 02 para a penalidade de 1% sobre o valor dos documentos não registrados, considerando a alteração promovida pela Lei nº 13.461, de 11/12/15 c/c com a alínea “c”, do inc. II, do art. 106, da Lei nº 5.172/66 (CTN), aplicáveis de forma retroativa. Trata-se de norma mais benéfica, de forma que o valor desse item do Auto de Infração passa para cifra de R\$1.410,18. O pedido de adequação da multa formulado na inicial foi atendido pelo legislador visto que a multa de 10%, prevista no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96, foi reduzida para o percentual de 1%.

Na infração 03, a quantidade de notas fiscais sem comprovação de registro no SPED FISCAL é maior. Conforme consta no CD anexado à fl. 329 do PAF (doc. 07), remanescem sem comprovação de escrituração 44 (quarenta e quatro) documentos fiscais que acobertavam operações de entradas de mercadorias ou bens não tributados. Em decorrência das alterações promovidas pelo autuante, na fase de informação fiscal, relacionadas às exclusões de notas fiscais canceladas, com a comprovação de registro no SPED, com erro de numeração na planilha do autuante ou relacionadas a transferências de créditos fiscais entre estabelecimentos da mesma empresa, escrituradas diretamente na Apuração do imposto, o valor da penalidade foi reduzido para a cifra R\$61.999,85. Mantenho essa penalidade considerando que o contribuinte não trouxe na peça defensiva qualquer fato que justificasse a falta de registro dos 44 documentos fiscais remanescentes na autuação. Observo ainda que a multa aplicada nessa infração é de 1% sobre o valor constante dos documentos fiscais não escriturados/lançados, de forma que o legislador estabeleceu dosimetria da penalidade em atenção aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, mesmo em se tratando de mercadorias ou bens não sujeitos à tributação.

Foi também alegado na peça defensiva a abusividade da multa e a ausência de dolo, fraude ou simulação, agregado ao fato da conduta do contribuinte não ter implicado em falta de pagamento de tributo, para justificar a aplicação do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, que prevê a redução ou exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

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 inconstitucionalidade 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.

Quanto à aplicação da norma prevista no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, que tem correspondência com o art. 158, do RPAF/99, entendo que, no caso concreto, as penalidades remanescentes das infrações 02 e 03 devem ser mantidas, considerando que as mesmas foram objeto de redução no curso do procedimento fiscal, após a defesa, e que ainda restam no lançamento, sem justificativa plausível por parte da defesa, notas fiscais sem o devido registro no SPED FISCAL (escrituração fiscal digital), situação que, em regra, compromete ou dificulta a aplicação dos principais roteiros de fiscalização, entre eles, a contagem física dos estoques de mercadorias do estabelecimento.

Frente ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração que passa a ter a seguinte composição:

Infração 01 – mantida integralmente: valor R\$4.091,08;

Infração 02 – reduzida para R\$1.410,18;

Infração 03 – reduzida para R\$61.999,85.”

A 5ª JJF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, recorre de ofício da decisão proferida através do Acórdão nº 0096-05/17.

Inconformada com a decisão proferida pela 5ª JJF a recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando quanto ao mérito da infração 1 os argumentos abaixo:

- Alega que a competência para instituir e cobrar o ICMS- IMPORTAÇÃO está delineado no art. 155 da Constituição Federal.
- Reproduz o que dispõe o art. 13 da LC 87/96, alegando que em razão da ausência de normatização clara sobre quais despesas devem ser consideradas aduaneiras, as legislações estaduais costumam extrapolar, incluindo valores estranhos a tal enquadramento.

- Entende que o valor aduaneiro é a única base de cálculo possível para aferir de forma adequada o valor a ser tributado.
- Esclarece a recorrente que se faz indispensável à elucidação do caso ter em mente que o fato de uma autoridade competente supervisionar todas as operações realizadas nos recintos alfandegados não implica na vinculação do recolhimento de determinados valores à autoridade alfandegária.
- Sinaliza que existem algumas atividades prestadas com **exclusividade** pela repartição alfandegária (despacho aduaneiro) e também aquelas prestadas sob regime de **concessão ou permissão**; como a movimentação, armazenagem e prestação de serviços conexos que não implicam no recolhimento de despesas, custos e taxas à Repartição Alfandegária.
- Traz citação do Min. Herman Benjamin do STJ, no REsp 1.131.734: “*Nesse rumo, a jurisprudência, tanto do Superior Tribunal de Justiça, quanto deste eg. Tribunal de Justiça, reconhecendo a arbitrariedade do legislador, pacificou o entendimento de que somente pode integrar as despesas aduaneiras, para fins de inclusão na base de cálculo do ICMS, aquelas recolhidas diretamente à Repartição Fazendária, e não aquelas pagas a particulares, para auxiliar no desembaraço.*”
- Conclui afirmando não ser razoável a cobrança do ICMS- IMPORTAÇÃO em referência à armazenagem, entre outras taxas que não são recolhidas diretamente à Repartição Fazendária, por entender que referida imposição infirma a hipótese eleita pelo legislador constitucional e complementar, pois considera valor diverso além daquele que possui o bem ou o serviço prestado.
- Contesta por fim que não poderia a lei incluir na base de cálculo do ICMS as próprias contribuições, situação essa conhecida como cálculo por dentro, o que ofende o princípio da capacidade contributiva.
- Em referência à infração 2, ressalta que das 52 notas fiscais discriminadas no auto de infração, somente quatro, supostamente, não foram escrituradas. Alega que, em referência às quatro notas fiscais mencionadas, não teve tempo hábil para levantar informações, motivo pelo qual entende não ser razoável a cobrança da multa imputada.
- Aduz que a responsabilidade pela “suposta” ausência de escrituração de notas fiscais de entrada deve ser analisada à luz do art. 112 do CTN, devendo, portanto, ser cancelada a aplicação da multa imputada.
- Na infração 3, menciona que após as devidas comprovações, remanesceram 44 documentos fiscais supostamente não escriturados.
- Afirma que a multa aplicada não apresenta razoabilidade nem tampouco proporcionalidade, uma vez que a ausência da referida escrituração não trouxe dano ao erário por se tratar de operações não tributáveis.
- Pontua para a ausência de dolo, fraude ou simulação e, amparado no art. 42 da Lei nº 7.014/96, requer que a multa seja anulada na infração 3.
- Subsidiariamente aponta para o caráter confiscatório das multas aplicadas.

VOTO

No presente feito, enfrentarei as razões lançadas tanto no Recurso de Ofício, bem como no Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, visando combater todas as 3 infrações a ela imputadas.

Apreciando, de logo, o Recurso de Ofício, verifico tratar-se especificamente das reduções vinculadas às infrações 2 e 3.

Em Informação Fiscal, o autuante alega que a recorrida trouxe ao PAF a comprovação da

escrituração em período subsequente de inúmeras notas fiscais, assim como a prova do cancelamento de um montante expressivo de notas fiscais não escrituradas. Relata ainda a justificativa da recorrida quanto a ausência de escrituração de 3 notas fiscais vinculadas a operações de transferência de crédito de ICMS.

Todas as provas colacionadas aos autos foram reconhecidas pelo fiscal autuante e excluídas do lançamento fiscal, reduzindo assim as infrações 2 e 3.

Considerando a superveniência de lei com multa mais benéfica, foi também ajustada a multa de 10% para 1%.

Não merece qualquer reparo a decisão a quo uma vez que deve ser aplicado o princípio da retroatividade da lei mais benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, haja vista que, tal a conduta de falta de registro dos documentos na escritura fiscal do contribuinte passou a ser apenada com menor gravame, uma vez que a Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 13.461/15, a qual deu nova redação ao inciso IX do art. 42, reduzindo-se o percentual de multa, aplicado ao caso concreto, de 10% para 1%, percentual este que deverá ser aplicado a este lançamento.

Diante do exposto, comungo com a decisão de piso em relação às reduções aplicadas nas infrações 2 e 3 e Nego, portanto, Provimento ao Recurso de Ofício.

Passo agora a análise do Recurso Voluntário.

E adentrando ao mérito da infração 1, deparo-me inicialmente com o argumento defensivo de que os serviços de armazenagem e conexos não podem compor a base de cálculo do ICMS–IMPORTAÇÃO.

Ocorre que referida alegação se esbarra em disposição expressa em Lei Complementar nº 87/96 (art. 13º, inciso v, “e”) e na legislação tributária vigente, positivada no art. 17, inc. VI, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem 1996_7014constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18; legest_icmssemnotas.doc b) o imposto sobre a importação; c) o imposto sobre produtos industrializados; d) o imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.

Conforme pode ser constatado a partir da leitura da legislação vigente no Estado da Bahia, acima reproduzida, as despesas com armazenagem e demais serviços conexos devem integrar a composição da base de cálculo do ICMS incidente nas operações de importação de mercadorias e bens do exterior.

Ademais, o órgão administrativo de julgamento não pode negar vigência e eficácia às normas integrantes do ordenamento jurídico estadual, por expressa disposição do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), no art. 167, inc. III, com o seguinte comando:

Art. 167 – Não se incluem na competência do órgão julgadores:

(...)

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

Entendo, portanto, que a decisão de piso não merece reparo quanto a infração 1.

Quanto às infrações 2 e 3, o fiscal autuante reconhece as provas trazidas no curso do processo pela Recorrente e reduz significativamente as referidas infrações, conforme já mencionado acima na análise do Recurso de Ofício.

Assim, e considerando que além dos documentos probatórios colacionadas aos autos e devidamente reconhecidas pelo fiscal autuante, é forçoso concluir que a recorrente não trouxe

nessa fase recursal nenhum novo elemento de prova que elidisse as referidas infrações.

Mantenho, portanto, inalterados os valores exigidos pelo autuante nas infrações 2 e 3, notadamente os novos valores lançados após as devidas correções sinalizadas em Informação Fiscal.

Esclareço, por oportuno, que a redução de multa só é aplicada por este colegiado quando relacionada à obrigação acessória, conforme estabelece o art.158 do RPAF, não cabendo, portanto, análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada na infração 1, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor.

Ademais, cabe lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Não é, portanto, nesta Câmara de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível inconstitucionalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo recorrente.

Em referência às multas aplicadas nas infrações 2 e 3, entendo que cabe uma dosimetria em referência específica à infração 3, na medida em que trata-se de multa por falta de registro de mercadorias não tributadas.

Observo que as Notas Fiscais de entrada não registradas e objeto da infração 3, referem-se a operações com mercadorias que sequer serão objeto de venda subsequente, a exemplo de vasilhames. Referido fato fortalece o argumento de que a falta do registro dessas notas em verdade não trouxe qualquer prejuízo à fiscalização ou ao erário.

Diante do acima exposto, voto pelo acolhimento do pedido de redução da multa aplicada a um percentual de 80% do valor exigido após julgamento de piso, ficando assim exigido:

Infração 01 – mantida integralmente: valor R\$4.091,08;

Infração 02 – reduzida para R\$1.410,18;

Infração 03 – reduzida para R\$49.599,88.

Voto, portanto, pelo Provimento Parcial do 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 279266.0901/15-0, lavrado contra a **AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.091,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando o valor de **R\$51.010,06**, previstas nos incisos IX e XI, da citada Lei e artigo, com a redação dada pela Lei nº 13.461/2015 c/c com a alínea “c”, do inc. II, do art. 106, da Lei nº 5.172/66 (CTN), com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS- RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS