

PROCESSO - A. I. N° 206891.0051/12-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BUNGE ALIMENTOS S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO- Acórdão 5^a JJF nº 0147-05/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09/11/2018

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0249-11/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nos termos da legislação então vigente, prevista no art. 107-A, I, do COTEB, com fundamento no art. 173, I, do CTN, não há decadência do direito de a Fazenda Pública estadual constituir crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício/2007, cujo termo final seria em 31/12/2012, considerando que o lançamento de ofício ocorreu em 26/12/2012. Excluídos os valores de fretes sob cláusula FOB. Modificada a Decisão recorrida. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Aplicação correta da multa, estipulada no art. 42, inciso XX, alínea “c”, da Lei n° 7.014/96, nos termos previsto no art. 263, parágrafo único, do RICMS/12. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, impetrado pela 5^a JJF, através do Acórdão n° 0147-05/17, por ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente lhe imputado, lançado no valor de R\$318.414,43, sob as seguintes acusações:

Infração 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$146.496,63, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Infração 2 – Multa no valor de R\$171.917,80, em 31/01/2007, prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei n° 7.014/96, correspondente a 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, por ter deixado de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas.

A Decisão da JJF considerou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$5.268,57, por concluir pela nulidade da exação 1 e pela subsistência parcial da infração 2, nos termos a seguir:

VOTO

[...]

No caso concreto, o A.I. em exame foi lavrado em 21/12/2012, quando a SV nº 08 já se encontrava produzindo efeitos no ordenamento jurídico. O entendimento ali consignado, portanto, é plenamente aplicável aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. n° 206891.0051/12-7, se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 26/12/2012, os fatos geradores anteriores a 5 anos desta data, ocorridos em 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007 e 30/11/2007, foram atingidos pela decadência, de forma que

os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, que apresenta o seguinte teor:

Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:

(...) V – a prescrição e a decadência.

Remanesce, na infração 01, atinente à glosa de créditos fiscais de ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados, em contrariedade às determinações do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, a ocorrência relacionada ao mês de dezembro/2007. Essa ocorrência foi objeto de revisão efetuada pelos autuantes, conforme Parecer Informativo juntado às fls. 385/386, com a exclusão dos fretes em que restou demonstrada a apropriação correta do crédito fiscal no estabelecimento autuado, em razão da prestação de serviço de transporte de cargas ter sido contratada na modalidade FOB, ou seja, com pagamento do frete no destino. Permaneceram na autuação tão somente as parcelas em que não houve a citada comprovação envolvendo também os itens não compreendidos nas rubricas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento.

O reclamo do contribuinte quanto à utilização da alíquota de 17% não procede, visto que no cálculo do ICMS por base as informações existentes nos documentos fiscais emitidos pelos remetentes das mercadorias (notas fiscais e conhecimentos de transporte de cargas – CTRCs). O uso da alíquota de 17% apesar de incorreta não altera o valor autuado visto que o valor do principal foi extraído dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de entrada e escriturados no livro de entradas de mercadorias da empresa autuada.

Da mesma forma não procedem os reclamos do contribuinte quanto à existência de créditos de ICMS dos meses de julho, agosto e setembro do exercício de 2017, apurados no livro Registro de Apuração do imposto da empresa, suficientes para anular ou compensar os valores residuais do presente lançamento de ofício. Eventuais créditos existentes na conta corrente do ICMS da empresa autuada poderão ser utilizados para pagamento do valor residual do Auto de Infração via emissão do Certificado de Crédito, após prévio exame da sua consistência e liquidez pelos órgãos de fiscalização da circunscrição fiscal do contribuinte.

Na infração 02 não há como se acolher a preliminar de decadência por se tratar de obrigação de fazer (entrega dos arquivos magnéticos com o detalhamento dos custos de produção dos estabelecimentos remetentes da mercadoria fabricadas). Valho-me da seguinte fundamentação:

A ação fiscal, no tocante a essa obrigação instrumental, foi deflagrada com a lavratura dos 4 (quatro) Termos de Intimação que se encontram anexados às fls. 14 a 31 deste PAF. Esses Termos tinham por escopo a apresentação dos arquivos magnéticos contendo o detalhamento dos custos de produção. Foram obedecidos, portanto, os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo, no caso concreto, vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame, inclusive com a concessão do prazo de 5 (cinco) dias úteis para a entrega dos arquivos magnéticos.

As obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos e demais informações de interesse do fisco, previstas na legislação de regência, estão no rol, conforme já alinhado acima, 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, observados os procedimentos legais prévios para lançamento das mesmas previstos nas normas de regência, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco e das informações econômico-fiscais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou informações econômico-fiscais ou apresentá-los com inconsistência, não há ato do sujeito passivo a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2012, com ciência ao contribuinte em 26/12/2012, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2007 teve início em 01/01/2008, encerrando-se em 31/12/2012, 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 a penalidade lançada no item 02 do Auto de Infração não está alcançada pela decadência.

Conforme já alinhado nas considerações acima, a infração 02 diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, com aplicação de multa pecuniária, no valor de R\$171.917,80, em razão do contribuinte ter deixado de fornecer arquivo magnético mediante intimação, com informações relacionadas aos custos de produção/fabricação das mercadorias que foram objeto de transferência em operações interestaduais

realizadas entre estabelecimentos da empresa autuada.

Constou, em complemento, na peça acusatória, que houve a falta de apresentação ao fisco dos arquivos contendo o detalhamento dos custos de produção (arquivo eletrônico contendo o detalhamento do custo das mercadorias produzidas nos estabelecimentos que promoveram as operações de transferências interestaduais). Foi informado no processo que mesmo após terem sido efetuadas 04 (quatro) intimações para tal finalidade, tudo de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração, não se obteve êxito nas solicitações. A conduta do sujeito passivo foi enquadrada nos arts. 686 e 708-B, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. nº 6.284/1997 (RICMS-97), com a penalidade prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra "g", da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.159/04.

O fato infracional e respectiva penalidade foram enquadrados no Auto Infração no art. 42, inc. XIII-A, letra "g", da Lei 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.430/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2007, mês de janeiro). O referido dispositivo legal apresentava a seguinte redação:

Art. 42 – (...)

(...)

XIII - A – nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou sistema eletrônico de processamento de dados:

(...)

g) 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;" .

O referido dispositivo apenava com multa de 1% o não fornecimento, mediante intimação, dos arquivos magnéticos contendo a totalidade das operações de entrada de saídas e das prestações de serviços ocorridas em determinado período fiscal. Este texto normativo não ampara a aplicação de penalidade por falta de entrega de arquivo eletrônico relacionado a detalhamentos dos custos de produção do estabelecimento fabril localizado em outra unidade federada. Totalidade das operações de entradas e saídas se relacionam, portanto, às informações existentes nas correspondentes notas fiscais que acobertaram as saídas e entradas de mercadorias e serviços no estabelecimento empresarial. No caso concreto os autuantes apenaram o contribuinte com multa pecuniária aplicável a fato infracional diverso, fazendo uso da analogia, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Observo que a redação atual da letra "k", do inciso XIII-A do caput do art. 42, prevê penalidade de 1% sobre a falta de entrega, mediante intimação, de informação de natureza contábil. Essa infração foi introduzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, somente em 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, portanto, após a ocorrência do fato gerador da infração 02, verificada na data de 31/01/2007, conforme consta do Demonstrativo da referida imputação, reproduzido à fl. 06 dos autos.

Importante destacar também que somente em 2012, por força da Lei nº 12.605, de 14/12/12, foi inserida, na Lei nº 7.014/96, novo dispositivo, correspondente ao art. 22-B, que introduziu regra autorizadora do arbitramento da base de cálculo do ICMS quando a empresa não proceder ao fornecimento dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, para fins de aplicação dos comandos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Mais uma demonstração de que a legislação vigente em janeiro de 2007 não apenava os fatos que foram objeto do lançamento que integra o item 02 do Auto de Infração.

Logo, em 31/01/2007 a conduta do contribuinte de não entrega das informações dos custos de produção industrial em meio eletrônico ou mesmo em papel era fato atípico para fins de aplicação de multa pecuniária. Não se encontrava, portanto, apenado pela Lei nº 7.014/96, de forma que a multa aplicada pelos autuantes na infração 02, com base nas disposições do art. 42, inc. XIII-A, letra "g", na redação vigente à época (31/01/2007), é totalmente insubstancial por falta de lastro legal.

Por fim, observo que mesmo que o fato acima descrito não fosse atípico em janeiro/2007, poderia ser aplicável ao caso as disposições do art. 46, § 2º, do COTEB – Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Dispõe o referido dispositivo legal que: Art. 46 (...) § 2º - "A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento de obrigação principal quando a infração punida por aquela multa tenha sido considerada para agravar a multa pela falta de recolhimento do imposto devido, com referência ao mesmo sujeito passivo infrator".

Temos nesse dispositivo o princípio da consunção ou princípio da absorção. O descumprimento da obrigação acessória constituiu o MEIO necessário ou FASE FORMAL (etapa) de preparação ou execução de outra infração – o descumprimento da obrigação principal. No caso concreto o não atendimento das 04 (quatro) intimações para entrega dos arquivos magnéticos contendo os custos relacionados à matéria-prima, material

secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, conduziram a apuração da base imponível por outros meios, sendo apenado o contribuinte, no tocante ao descumprimento da obrigação principal, com a multa de 60% do valor do imposto lançado, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, no valor expressivo de 60% absorveu a multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que na relação consuntiva temos uma relação de continente e conteúdo. Costuma-se dizer: o peixão (fato mais abrangente) engole o peixinho (fatos que integram aquele como sua parte).

Assim, por exemplo, em um levantamento quantitativo de estoques em que seja apurada omissão de saídas de mercadorias, houve da parte do infrator a conduta de falta de emissão de notas fiscais. A infração acessória nesse caso foi o meio de que se valeu o infrator para não cumprir a obrigação principal de pagar o tributo das mercadorias omitidas. A penalidade da infração maior absorve a menor. O contrário implicaria em “bis in idem” ou duplicidade de penalizações sobre o mesmo fato.

Duas são as regras que podemos extrair do raciocínio acima exposto:

- o fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (lex consumens derogat lex consumptae);*
- a infração-fim absorve a infração-meio.*

Pelas razões acima apresentadas somos pela exclusão da multa da infração 02, em razão da atipicidade da conduta do sujeito passivo e ainda que o fato não fosse atípico a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seria absorvida pela multa da infração 01, atinente à exigência do imposto (obrigação principal).

Ante o exposto, nosso VOTO é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Fica mantida em parte a Infração 01 no que se refere ao fato gerador verificado em 31/12/2017, no valor principal de R\$5.268,57, conforme Demonstrativo de Débito juntado à fl. 401 deste PAF, em conformidade com o resultado da diligência efetuada pelos autuantes, a pedido deste órgão julgador

Por fim, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida merece ser reformada, quanto às duas infrações, objeto do Recurso de Ofício interposto pela 5ª JJF, através do Acórdão de nº 0147-05/17.

Quanto à primeira infração, na qual se exige o valor original de R\$146.496,63, sob a acusação de “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”, relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2007, verifica-se que a desoneração ao valor de R\$5.268,57, inerente ao mês de dezembro de 2007, decorreu em razão:

1º) Do lançamento de ofício, ocorrido através do Auto de Infração nº 206891.0051/12-7, só ter se tornado perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 26/12/2012 e, em consequência, os fatos geradores anteriores a 5 anos desta data, nos quais se compreendem os meses de janeiro a novembro 2007, foram atingidos pela decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, sendo extintos diante da regra do art. 156, V, do CTN.

2º) Da revisão efetuada pelos autuantes, na qual foram excluídos da exigência original os fretes em que restou demonstrada a apropriação correta do crédito fiscal no estabelecimento autuado, em razão da prestação de serviço de transporte de cargas ter sido contratada na modalidade FOB, ou seja, com pagamento do frete no destino. Assim, remanesceram na autuação tão somente as parcelas em que não houve a citada comprovação, envolvendo também os itens não compreendidos nas rubricas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, conforme informação fiscal e demonstrativo às fls. 385/386 e 401 dos autos.

Diante de tais desonerações realizadas na Decisão recorrida, quanto à primeira infração, relativas à decadência do direito de se constituir o crédito tributário em relação aos meses de janeiro a novembro de 2007 e do frete sob cláusula FOB, tecemos as seguintes considerações:

1º) Em relação à prejudicial de mérito de decadência, verifica-se que o recorrente tomou ciência do Auto de Infração no dia 26/12/2012, cujo lançamento de ofício refere-se aos fatos geradores

ocorridos no exercício de 2007. Há de ressaltar que a Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), através de Incidente de Uniformização, adotou o entendimento no sentido de:

“Reconhecer a procedência do pedido e abster-se de recorrer, nos processos relativos a autos de infração lavrados quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial, sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores posteriores a 12 de junho de 2008 (Súmula vinculante STF nº 08, pelos motivos determinantes), devendo ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN (prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador);”

Em consequência, observa-se, então, que a leitura deste enunciado conduz à conclusão de que deveria ser adotada a data da ocorrência do fato gerador para a aplicação da tese em questão, ou seja, reconhecimento da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data da edição da Súmula nº 08, tendo em vista a PGE/PROFIS *“reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados em data posterior à referida consolidação da mudança de entendimento jurisprudencial, ou seja, lavrados em data posterior a 12 de junho de 2008.”*

Salienta a PGE/PROFIS que a expressa revogação do art. 107-B, §5º, do COTEB só ocorreu com a edição da Lei nº 13.199/14 e, por conseguinte, até esta data, a disciplina estadual remanesce válida, vigente e eficaz, não cabendo, em sede de processo administrativo fiscal, ser declarada sua inconstitucionalidade, mas, sim, cumprir o princípio da estrita legalidade que rege a atividade da Administração, não permitindo aos prepostos fiscais negar sua validade e se abster de constituir os créditos tributários.

Ressaltou a PGE que esta orientação não causaria repercussão ante aos autos de infração lavrados em momento anterior à consolidação da jurisprudência pelo STF, através da edição da Súmula nº 8, porquanto inexistia provimento judicial definitivo e vinculante sobre a questão, cuja orientação seguiu a linha ordinariamente adotada pelos próprios tribunais superiores ao fixar a modulação dos efeitos dos seus atos decisórios, a exemplo do que fez o STF na edição da Súmula nº 8 quanto ao reconhecimento da decadência.

Diante de tais considerações, me alinho ao Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS de que nos termos da legislação então vigente, prevista no art. 107-A, I, do COTEB, com fundamento nas disposições contidas no art. 173, I, do CTN, não há decadência do direito de a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, cujo termo final seria em 31/12/2012, considerando que o lançamento de ofício ocorreu em 26/12/2012.

2º) No tocante as desonerações decorrentes da exclusão dos valores em razão da prestação de serviço de transporte de cargas ter sido contratada na modalidade FOB, ou seja, com pagamento do frete no destino, me coaduno à Decisão recorrida.

Em relação à infração 2, a Decisão recorrida concluiu pela desoneração integral da multa, no valor de R\$171.917,80, com data de ocorrência de 31/01/2007, enquadrada no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96, correspondente a 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, por ter deixado de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, diante das seguintes razões:

1º) Da atipicidade da conduta do sujeito passivo, tendo em vista que o enquadramento legal aplicado diz respeito ao não fornecimento, mediante intimação, dos arquivos magnéticos contendo a totalidade das operações de entrada de saídas e das prestações de serviços ocorridas em determinado período fiscal, cujo texto normativo não ampara a aplicação de penalidade por falta de entrega de arquivo eletrônico relacionado a detalhamentos de custos de produção do estabelecimento fabril localizado em outra unidade federada. Aduz que, no caso concreto os autuantes apenaram o contribuinte com multa pecuniária aplicável a fato infracional diverso, fazendo uso da analogia, o que é vedado no ordenamento jurídico.

Assim, observa que a redação atual da letra “k”, do inciso XIII-A do caput do art. 42, prevê penalidade de 1% sobre a falta de entrega, mediante intimação, de informação de natureza

contábil. Essa infração foi introduzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, somente em 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, portanto, após a ocorrência do fato gerador da infração 2, verificada na data de 31/01/2007, conforme consta do Demonstrativo da referida imputação, reproduzido à fl. 6 dos autos.

2º) Da penalidade por descumprimento de obrigação acessória ser absorvida pela multa da infração 1, atinente à exigência do imposto (obrigação principal).

Estas, portanto, são as fundamentações contidas na Decisão recorrida para desonerar o sujeito passivo da penalidade lhe imposta na infração 2.

Em relação à atipicidade da conduta do sujeito passivo inerente à penalidade aplicada, relativa aos arquivos magnéticos, tendo em vista não se aplicar a alínea “g”, mas, sim, a “k”, do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, específica à falta de entrega, mediante intimação, de informação de **natureza contábil**, conforme o caso concreto, a própria Decisão recorrida trouxe à tona o que “considera” o devido enquadramento legal.

Ressalte-se que, nos termos do art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, *não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*.

Em consequência, dentro desta visão esposada na Decisão recorrida, por ficar configurado o descumprimento da obrigação tributária acessória pelo contribuinte de não atender as intimações no sentido de entregar ao Fisco arquivos eletrônicos relacionados a detalhamentos de custos de produção do estabelecimento fabril, fato este devidamente comprovado através das diversas intimações e compreendido pelo sujeito passivo, vislumbro que se aplicaria o disposto no art. 19 do RPAF.

Inerente ao entendimento posto na Decisão recorrida de que somente a partir de 28/11/07 passou a viger a penalidade prevista na alínea “k” da citada norma legal, o que não atingiu a ocorrência do fato gerador da infração 2, verificada na data de 31/01/2007, há de se esclarecer que as intimações para o ato de fazer ocorreram a partir de agosto de 2012 e não em 2007, como entendeu a JJF.

Na verdade, equivocadamente foi consignada a data de ocorrência da exação 2 como 31/01/07, pois, cabe uma correção de ofício no Demonstrativo de Débito desta exação, em benefício do contribuinte, pois incidirá menos acréscimos moratórios, visto que 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, em vista do que dispõe o item 6 da Orientação Técnica OTE-DPF-2005, a saber:

“6 – Caso o contribuinte não entregue o arquivo solicitado ou o apresente ainda com inconsistências, deve ser lavrado Auto de Infração em razão do não atendimento à intimação, conforme referido no item 2 desta orientação gerencial, hipótese em que deverá ser anexada ao Auto de Infração a intimação não atendida.

6.1 – Na lavratura de Auto de Infração por falta de apresentação ou irregularidade do arquivo magnético, os campos data de ocorrência e data de vencimento do Auto de Infração deverão ser preenchidos com indicação da data correspondente ao primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação para apresentação do arquivo ainda não apresentado ou do arquivo com correção dos erros indicados. (grifo nosso)

6.2 – Tratando-se de infração relacionada à omissão de informação ou divergência mencionadas nos subitens 1.1 e 1.2, os campos ‘data de ocorrência’ e ‘data de vencimento’ do Auto de Infração, deverão ser preenchidos com a data de envio do respectivo arquivo.”

Sendo assim, considerando que a última intimação é datada de 19/11/2012 (fl. 18), o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo de 5 (cinco) dias ocorreu em 27/11/2012, conforme visto acima.

Porém, existe um vício no procedimento fiscal que fulminaria a penalidade aplicada na infração 2, visto que, nos termos do art. 261 do RICMS, Decreto nº 13.780/12, vigente quando do ato processual da intimação feita pelo Fisco ao sujeito passivo, estabelecia em seu § 4º o prazo de 30 dias,

contados da data do recebimento da intimação, para o contribuinte corrigir o arquivo magnético apresentado com inconsistência.

Entretanto, às fls. 18 dos autos, observa-se que o Fisco consignou o prazo de “5 (cinco) dias para tal finalidade”, em razão de que: “... o **detalhamento da formação de custo TOTAL de produção MENSAL por código de produto NÃO** foi efetuado.” (grifo original)

Por outro lado, observa-se que a penalidade específica ao caso concreto está prevista no art. 263 do RICMS/12, abaixo transcrita:

Art. 263. O contribuinte que receber por transferência mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro estado, deverá manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo:

I - planilha de custos de produção de cada mercadoria, no formato texto (txt), quando fabricada pela empresa, ainda que remetida por estabelecimento atacadista;

II - os registros fiscais dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas pelo estabelecimento comercial remetente das mercadorias, observadas as especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95.

Parágrafo único. A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96.

Por sua vez o inciso XX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, estabelece a penalidade de:

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

[...]

XX - àquele que, dentro do prazo de 48 (quarenta e oito) horas, deixar de prestar esclarecimento ou informação, de exibir livro ou documento, arquivo eletrônico ou similar (exceto os arquivos previstos no inciso XIII-A), ou de mostrar bem móvel ou imóvel, inclusive mercadoria, ou seu estabelecimento a funcionário fiscal, quando por este regularmente solicitado:

- a) R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), pelo não atendimento do primeiro pedido;*
- b) R\$ 920,00 (novecentos e vinte reais), pelo não atendimento da intimação que lhe for feita posteriormente;*
- c) R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais), pelo não atendimento de cada uma das intimações subsequentes;*

Há de ressaltar que a penalidade prevista na alínea “k” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, se reporta aos arquivos eletrônicos do próprio estabelecimento fiscalizado, tendo o legislador diferenciado a penalidade no caso específico da apresentação de arquivos relativos a outro estabelecimento, no caso das transferências de mercadorias de outras unidades da mesma empresa, localizadas em outro estado.

Em outra vertente, entendo que as duas infrações são autônomas e distintas e, em consequência, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória não deve ser absorvida pela multa da infração 1, conforme consignado na Decisão recorrida, haja vista que, independente do fato de o sujeito passivo ter apresentado, ou não, os arquivos eletrônicos dos custos de produção, objeto da infração 2, a primeira infração poderia se caracterizar, pois são independentes.

Registre-se que, na hipótese de o contribuinte ter apresentado os aludidos arquivos eletrônicos, porém tendo o Fisco constatado dentro dos custos rubricas não autorizadas pela legislação regente, haveria a infração 1, em que pese não ter havido a infração 2.

Por sua vez, conforme ocorreu, apesar de o contribuinte não ter atendido as intimações para apresentação dos arquivos eletrônicos com os custos de produção, mesmo assim a infração 1 se sobreveio, uma vez que se constatou valores de frete compondo da base de cálculo de transferência.

Contudo, a título de exemplo, no caso de o Fisco arbitrar a base de cálculo em razão da não entrega dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, conforme

previsto no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, nesta hipótese, se caracterizaria a absorção da multa acessória pela multa principal.

Sendo assim, diante de tais considerações e conforme o previsto no art. 142 do CTN, o qual estabelece que: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*” (grifo nosso), concluo ser de competência deste Colegiado a aplicação correta da multa à segunda infração, nos termos previsto no art. 42, inciso XX, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$1.380,00.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer parcialmente a infração 1, ao valor de R\$57.034,11, nos moldes da revisão efetuada pelos autuantes, na qual foram excluídos da exigência original os fretes na modalidade FOB, conforme demonstrativo às fls. 401 dos autos, como também restabelecer a multa aplicada para a infração 2 ao valor de R\$1.380,00.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do nobre Relator em relação aos restabelecimentos efetuados no Recurso de Ofício.

Quanto à infração 1, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela exclusão dos meses de janeiro a novembro 2007, eis que estes foram atingidos pela decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, sendo extintos diante da regra do art. 156, V, do CTN.

Todavia, o n. Relator entendeu que tal aplicação não seria pertinente, uma vez que PGE/PROFIS em seu Incidente de Uniformização modulou os efeitos da aplicação do art. 150, §4º do CTN para reconhecer a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data da edição da Súmula nº 08.

Concorda o Relator com ao entendimento da PGE/PROFIS de que: *a expressa revogação do art. 107-B, §5º, do COTEB só ocorreu com a edição da Lei nº 13.199/14 e, por conseguinte, até esta data, a disciplina estadual remanesce válida, vigente e eficaz, não cabendo, em sede de processo administrativo fiscal, ser declarada sua inconstitucionalidade, mas, sim, cumprir o princípio da estrita legalidade que rege a atividade da Administração, não permitindo aos prepostos fiscais negar sua validade e se abster de constituir os créditos tributários.*

Em que pese respeitar o posicionamento exarado, entendo que a inconstitucionalidade reconhecida pela Súmula Vinculante 08 diz respeito a norma e não a lei propriamente dita. Ou seja, o entendimento de que compete a lei complementar tratar de suspensão e decadência não se refere somente às leis referidas na súmula, mas a todas as leis que tenham dado tratamento similar (e inconstitucional), como foi o caso do COTEB, em seu art. 107-B, §5º.

Com isso, não se está declarando em sede administrativa nenhuma inconstitucionalidade, mas assim aplicando a inconstitucionalidade da norma reconhecida pelo próprio STF, devendo este Conselho proceder em conformidade com o entendimento sumulado.

Ademais, inconteste que a inconstitucionalidade possui natureza *ex tunc*, retroagindo à origem da norma inconstitucional, sendo inaceitável a modulação de efeitos, como o fez a PGE em seu incidente de uniformização.

Impende destacar que a súmula somente reconheceu o que a própria constituição já determinava: que a Lei Complementar é a norma competente para tratar de suspensão e decadência, motivo pelo qual deve-se reconhecer a aplicação da norma do CTN antes da publicação da súmula vinculante 08.

Deste modo, entendo pela decadência dos meses de janeiro a novembro 2007, eis que estes foram atingidos pela decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, conforme determina o art. 150, §4º do CTN.

No pertinente a infração 2, apesar de louvar o trabalho criterioso de análise do n. relator, divirjo do restabelecimento da multa aplicada no valor de R\$1.380,00 por concordar com as razões trazida pela Junta de Julgamento Fiscal que entendeu pela absorção da multa da infração 2 pela obrigação principal da infração 1, com base no que determina o art. 46, §2º do COTEB.

Deste modo, pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0051/12-7**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$57.034,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.380,00**, prevista no inciso XX, “c” do mesmo artigo e diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (a): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2018.

RUBENS SOARES BEZERRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS