

PROCESSO	- A. I. N° 269138.0088/17-0
RECORRENTE	- SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0121-02/18
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 12/12/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0324-11/18

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa aplicada sobre o valor comercial das mercadorias tributáveis, e daquelas que não estão sujeitas a tributação. Adequação da multa sobre as mercadorias tributáveis, do inciso XI para o inciso IX do art. 42, da Lei nº 13.816/2017, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente em face da decisão proferida pela 2ª JJF, através o Acórdão JJF nº 0121-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 04.10.2017, determinando o recolhimento de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$422.987,73, pelo cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Período: Janeiro de 2013 a Outubro de 2015; Dezembro de 2015 a junho de 2016; Agosto, outubro a Dezembro de 2016; Fevereiro a Junho de 2017. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa proposta: Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96 (1% sobre o valor das mercadorias).

Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Período: Janeiro de 2013 a Junho de 2017. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa proposta: Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96 (1% sobre o valor das mercadorias).

Após analisar o Auto de Infração, fls. 01/30, defesa apresentada pela Recorrente, fls. 41/45, e Informação Fiscal, fls. 208/213, assim se manifestou a 2ª JJF:

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a base de cálculo da exação apurada consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujo valor não foi contestado pelo Impugnante.

Portanto, não há vício no procedimento fiscal; o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais observando-se as disposições dos arts. 15, 16, 19, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46 do RPAF; se conforma nos artigos 12, 15, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 09-30-verso, e CD de fl. 31); as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, e o sujeito passivo recebeu cópia do AI bem como dos demonstrativos e demais elementos indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto, conforme recibo de fl. 35.

Como veremos, não se constata motivos para a decretação da nulidade, seja pela falta de intimação para apresentação da entrega ou retificação da EFD, seja pela falta de intimação por escrito para exibição de documentos fiscais na posse do sujeito passivo.

A exação fiscal decorre de descumprimento de obrigação tributária acessória – falta de registro de entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal - liquidada por Autoridade Fiscal competente do Ente tributante, mediante regular procedimento administrativo, cujos elementos determinantes previstos no art. 142 do CTN (ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável, cálculo do montante devido, identificação do sujeito passivo e multa proposta) constam claramente identificados nos autos.

A infração acusada é a falta de registros das notas fiscais de entradas relacionadas nos demonstrativos impressos de fls. 09-30-verso e constante do CD de fl. 31 dos autos, cuja penalidade, conforme aplicada, é a multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$422.987,73, já que não consta da exação as NFs relativas aos períodos em que o sujeito passivo não entregou os arquivos da EFD.

Como informa o autuante, nas EFDs entregues no prazo regulamentar não se constatou inconsistência de dados que motivassem a intimação para regularizá-las, conforme previsto no § 4º do art. 247 do RICMS-BA/2012.

Ora, a legislação tributária prevê objetiva resposta às infrações constatadas e confirmadas pelo próprio Impugnante, qual seja, a aplicação de multa de 1%, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas a tributação bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96). Tal punibilidade não objetiva prejudicar o patrimônio do contribuinte, mas sim desestimular o ilícito visando o interesse público da Administração tributária que, entre suas institucionais atribuições, está a de aferir o cumprimento das obrigações de natureza tributária dos contribuintes.

A falta de registro de notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital – EFD, impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto de responsabilidade do contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Em outras palavras, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais no sentido de resguardar o interesse público, algo que, nesse caso, se leva a efeito a partir das informações acerca da movimentação de natureza tributária que contribuinte passa ao fisco com o espelho de sua escrita fiscal digital, única que legalmente pode provar a favor e contra o prestador das informações. Importa à Administração tributária, portanto, manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle.

É que as obrigações acessórias se apresentam como fonte para o fisco controlar as ações dos contribuintes, sendo, em sua maioria, disponibilizados à formação da base de dados das empresas, de modo a que, cruzando informações, a Administração possa apurar possíveis irregularidades no cumprimento de obrigações tributárias principais. Possuem, portanto, um papel de relevância na aplicação das normas tributárias. Neste caso, a aplicação da penalidade - (multa) pelo descumprimento da obrigação acessória - que entendo não deve ser minorada -, tem por fundamento e relevância, desestimular o cometimento do ilícito.

Ao que me interessa para o momento, o RPAF dispõe:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.

...
§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- II - se refira a fato ou a direito superveniente;
- III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assim, considerando que toda a matéria de prova apresentada pelo contribuinte apenas confirma o cometimento das infrações com escusas de erros nos procedimentos internos do contribuinte, mas que não implicaram em inconsistências de dados nos arquivos EFD fornecidos ao fisco, tenho o AI como subsistente.

Por fim, neste caso há que ressaltar que na falta de escrituração das notas fiscais, ainda que se comprove o recolhimento do imposto decorrente da obrigação tributária principal, é pertinente a aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, pois a obrigação principal não decorre e é independente do descumprimento da obrigação acessória. Tampouco, o fato da não escrituração de notas fiscais na EFD (ou livros fiscais) não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

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

Ciente da decisão proferida pela 2ª JJF, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 232/239, onde busca desconstituir o que lhe é imputado, que passo a

analisar.

Inicia a Recorrente sua peça recursiva destacando a tempestividade da mesma para em seguida fazer um breve relato da autuação, que transcreve, posteriormente discorrendo as razões que entendem levar ao reconhecimento de nulidade da autuação,

Alega a Recorrente que ocorreu no processo acusatório cerceamento de defesa por não atender o mesmo ao que determina o RPAF/BA nos artigos 26 e 28, ao deixar de intimar previamente o contribuinte sobre o início da ação fiscal, o que afirma ser formalidade imprescindível para apuração dos fatos e lavratura de Auto de Infração, caso assim seja consubstanciado, destacando:

"Importante ressaltar que o termo de início de ação fiscal visa permitir ao fiscalizado assegurar-se da legalidade do procedimento instaurado contra si, sendo, naquele momento, advertido acerca do tributo que será objeto de verificação, dos períodos abrangidos pela ação administrativa, do termo início e fim para realização do procedimento fiscal e identificação do preposto responsável pela fiscalização."

Informa a Recorrente que a afirmativa acima tem por fundamento o fato de prepostos fiscais, sem que seja o contribuinte intimado ou ciente do que será verificado, extrapolar suas funções e, propositalmente, estender a fiscalização para além do que lhe é determinado por seus superiores, sem conhecimento do fiscalizado.

Traz como argumento, diante do fato de não ter sido cientificado do início do procedimento fiscal, para balizar a nulidade pretendida, o que determina o RPAF/BA

Art. 18. São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

Requer, diante do que expôs que seja reconhecida pelo CONSEF a nulidade da autuação.

Adentrando ao mérito da lide, a Recorrente afirma que só comercializa mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, gasolina, álcool, diesel, etc., não havendo, como comprovado no processo fiscalizatório, qualquer omissão de recolhimento de tributo, para afirmar: *"Qual foi o prejuízo do Erário Baiano pela falta de escrituração das notas fiscais nos registros fiscais da empresa, tendo em vista que todas as mercadorias sofreram retenção do ICMS na etapa anterior?"*.

Salienta que a aplicação de multa no valor reclamado no Auto de Infração inviabiliza qualquer empresa, em especial no ramo de atividade que a mesma atua, destacando: ***É quase impossível um posto revendedor ter movimentação econômica suficiente para honrar com o pagamento da multa exigida no presente lançamento de ofício.***"

Destaca mais ainda a Recorrente que o fato de não haver escriturado em sua escrita fiscal notas fiscais, não ensejou qualquer prejuízo ao erário público, visto as mercadorias terem sido devidamente escrituradas quando das suas saídas, salientando que **tal situação só ocorreu por equívoco do contador da empresa que desconhecia tal obrigação.**

Destaca que tal procedimento não se constituiu em nenhum ato ilícito, não se tratando de qualquer ação que vise a sonegação de tributos, dolo ou fraude, não ensejando prejuízo ou falta de recolhimento de tributo, não acarretando, pois, prejuízo ao Estado.

Tratando da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, argumenta a Recorrente: *Igualmente, é imprescindível refletir sobre a mens legislatoris, a intenção do legislador acerca da incidência da penalidade em face do descumprimento de obrigação acessória. Sabe-se que o legislador se pauta no designio de assegurar o cumprimento das obrigações instrumentais, evitando-se, desse modo, a ocorrência de sonegação, fraude, dentre outros fatos que causam prejuízo ao Erário Estatal, além de colaborarem para a fiscalização das empresas.*

Argui que a falta de escrituração, como no caso, de notas fiscais, que não ensejou qualquer prejuízo ao erário público, ser penalizado com 1% sobre esta movimentação, é por demais penosa, ainda mais ao se considerar que a Recorrente já corrigiu o erro cometido pelo “contador”, registrando todas as notas fiscais em sua escrituração fiscal.

Destaca mais ainda a Recorrente:

Diante disso, conclui-se que a cobrança desta multa também não coaduna com a sua finalidade, já que decorre do descumprimento dos deveres administrativos afetos aos contribuintes, em outras palavras, da inobservância de condutas administrativas legalmente previstas.

Ontologicamente, como já fora suscitado, tem função precípua de sanção de ato ilícito, com o fito de desestimular o comportamento de irregularidades.

Argumenta, novamente a Recorrente, que a penalidade a que se deseja lhe submeter não tem como base qualquer ato ilícito, decorrendo tão somente de um equívoco, já sanado, que, reitera, não trouxe qualquer prejuízo aos cofres públicos.

Para sua sustentação discorre sobre os conceitos de dolo, fraude e simulação, o que afirma não haver ocorrido em sua atuação, trazendo como exemplo Acórdão CJF Nº 0357-12/17 proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual.

Destaca mais ainda a Recorrente:

Por fim, é importante ressaltar que os Postos Revendedores de Combustíveis têm uma característica diferente dos demais contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. As notas fiscais de aquisição são de valores significativos e extremamente altos por se tratar de compra de álcool, gasolina e óleo diesel das Distribuidoras de Combustíveis, fato que implica em penalidade exorbitante se mantidas pelos nobres julgadores. Os contribuintes são de pequena relevância no contexto do cadastro estadual da SEFAZ, sendo boa parte constituída como microempresas e empresas de pequeno porte.

Por todo o exposto, rogamos ao Egrégio Conselho de Fazenda Estadual pelo cancelamento ou redução da multa exigida para que a empresa possa continuar com as suas atividades normais, gerando emprego e renda para o pequeno município de Santo Estevão. (grifo original)

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta:

1 – Em preliminar, seja declarado nulo o Auto de Infração em virtude de cerceamento do direito de defesa, ocasionado pela falta de intimação do contribuinte autuado acerca do início do procedimento fiscal, formalidade esta, imprescindível para a lavratura do presente Auto de infração.

2- Seja cancelada ou reduzida a multa de 1% sobre o valor das operações, por inexistência de prejuízos aos cofres públicos, tendo em vista que as mercadorias comercializadas já se encontravam com fase de tributação encerrada (álcool, gasolina e óleo diesel) e existe farta jurisprudência já pacificada neste CONSEF para penalidade aplicada em postos de combustíveis.

3- Seja cancelada ou reduzida a multa de 1% sobre o valor das operações, por inexistência de dolo, fraude ou simulação nos termos do artigo 158 do RPAF-BA.

VOTO

O presente processo reclama da Recorrente o pagamento de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$422.987,23, por cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Período: Janeiro de 2013 a Outubro de 2015; Dezembro de 2015 a junho de 2016; Agosto, outubro a Dezembro de 2016; Fevereiro a Junho de 2017. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa proposta: Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96 (1% sobre o valor das mercadorias).

Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Período: Janeiro de 2013 a Junho de 2017. Enquadramento Legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa proposta: Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96 (1% sobre o valor das mercadorias).

Tanto em sua peça defensiva junto à primeira instância, como em seu Recurso de Ofício, a Recorrente não se exime do fato de não haver escrito em sua escrita fiscal notas fiscais de mercadorias não mais sujeita a tributação, que foram comercializadas, assim como notas fiscais

correspondentes à aquisição de materiais de uso e consumo.

Analisando a pretensa nulidade da autuação, não vejo como prosperar a solicitação da Recorrente. O processo instaurado para fiscalização atende ao que determina o RPAF no artigo 26, como abaixo:

Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.

Como se vê, independe de se atender a todas as formalidades previstas, e, além disso, o processo encontra-se perfeitamente enquadrado nos pressupostos necessários à sua consecução, tendo o autuado tomado conhecimento do que lhe foi reclamado, fornecido todo o material que serviu de base para a fiscalização e do material que lhe foi entregue, se servido para apresentar suas peças defensivas. Desta forma rejeito a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito vislumbro que a Recorrente não apenas reconhece o cometimento da infração, como apresenta as razões da ocorrência dos fatos que a ela levaram, no caso a falta de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias e materiais de uso e consumo, confessada como sendo falha do seu setor contábil.

Procede a alegação da Recorrente que não houve prejuízo financeiro ao Estado a sua omissão de escrituração e, de fato, tratar-se a infração como descumprimento de obrigação acessória, como descrito na autuação, o que não afasta a sua responsabilidade de atender ao que determina a legislação.

A sustentação do Estado deve ser proveniente da arrecadação dos tributos que lhe compete e outras rendas constitucionais, sendo que, quando o contribuinte infringe a legislação e deixa de carrear para os cofres públicos parte devida pelo exercício de atos que geram os tributos, até mesmo por motivos educativos, além de punitivos, compete ao Estado cobrar-lhe penalidades (multas) e exigir o resarcimento do que teria no decorrer do tempo que ficou sem o recebimento dos valores devidos (acréditos moratórios).

Este direito do Estado deve ser exercido por seus órgãos fiscalizadores e julgadores, cabendo aos mesmos exercer suas funções em atendimento a pressupostos que busquem, não apenas defender o Estado, mas agir de forma que não leve a atividade produtiva ao extermínio, quando aplica penalidades que chegam a ter o caráter confiscatório.

O pedido da Recorrente de redução da multa que lhe foi imposta, considero, atende ao princípio da razoabilidade e do respeito à capacidade contributiva da mesma. Não pode, quando se lhe é facultado fazer as devidas adequações, este colegiado penalizar o contribuinte, sabendo que a imposição de penalidade em grau elevado pode levar a que o Estado, não apenas não venha a receber os valores impostos, como também, venha inviabilizar a atividade produtiva e a continuidade dos negócios empresariais.

O legislador estadual sabiamente delegou a este órgão julgador a competência de julgar e avaliar os processos de forma a que não se cometa injustiças, determinando no RPAF/BA:

Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.

Como descrito nos autos do processo, reconhecido pelo preposto autuante e pela própria Junta de Julgamento Fiscal, não deixou a Recorrente de recolher aos cofres estaduais os tributos que lhe competia recolher o que, com base no que afirma o Artigo 153 acima, firmo também meu convencimento de inocorrência de descumprimento de obrigação principal, restando avaliar a gradação da penalidade diante do que foi apurado no decorrer do processo.

O legislador, também atendendo ao princípio de liberdade e responsabilidade do julgador, estabeleceu no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, bem como no próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), através o artigo 158, o que segue abaixo:

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

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Cabe aqui, para caracterizar a infração cometida como não intencional, definir o que venha a ser dolo, fraude e simulação, o que agravaría a infração cometida pela Recorrente.

Dolo: é todo artifício malicioso que uma pessoa emprega, em proveito próprio, ou de terceiro, para induzir outrem à prática dum ato jurídico que lhe é prejudicial - Vontade deliberada e consciente, ou livre determinação do agente, na prática do delito, ou seja, para haver dolo é necessário o *animus furandi*.

Fraude: Artifício malicioso que uma pessoa emprega com a intenção de prejudicar o direito ou os interesses de terceiro. A fraude compõe-se de dois elementos: o objetivo (*eventus damni*), que consiste no prejuízo realmente verificado e o subjetivo (*consilium fraudis*), que compreende a intenção fraudulenta, a má-fé, o meio astucioso empregado para enganar.

Simulação: Ajuste entre duas ou mais pessoas que, com o intuito de enganar ou prejudicar a terceiros, fazem uma convenção cujo efeito é diverso do ato jurídico de que tem aparência.

A Recorrente comprova a entrega das DMAs nos prazos regulamentares, a escrituração das operações em sua escrita contábil, assim como as retificações dos arquivos dos SPEDs, o que me leva ao convencimento da possibilidade de atendimento ao pleiteado pela Recorrente.

Como reconhecido no processo, nenhum dos expedientes acima foi utilizado pela Recorrente, o que enseja a aplicação do previsto no artigo 158 do RPAF bem como do art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, determinando a redução das multas aplicadas em 90% (noventa por cento).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269138.0088/17-0, lavrado contra **SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$42.298,77**, prevista no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS –RELATOR

LEONCIO OGANDA DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS