

A. I. N° - 269138.0088/17-0  
AUTUADO - SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JEFFERSON MARTINS CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2018

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0121-02/18**

**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 13.816/2017, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 04/10/2017, o Auto de Infração exige o valor de R\$422.987,73, acusando o 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).

Arrolando documentos, o autuado apresenta impugnação às fls. 36 a 205 do PAF. Relatando os fatos alega a inexistência de omissão/erro no modelo de documento fiscal (NF-es).

Para a competência 01 a 10 de 2013:

Diz que as NF-es de compra para revenda (modelo 55) foram lançadas na EFD de forma errada como modelo 1, fato que não permitiu o validador da época criticar a ausência das CHAVES DE ACESSO das respectivas NF-es e por se tratar de período em que haviam dificuldades quanto à análise pormenorizada dos arquivos, afirma ter certeza que houve ERRO de fato apenas quanto ao modelo de documento fiscal considerado, mas que não omitiu o registro na escrita fiscal, o que alega pode ser verificado pelos Registros C100 de Entrada nos respectivos arquivos da EFD ICMS enviados, conforme os anexos I, II e III que junta à peça defensiva.

Para a competência 05/2014 a 12/2016:

Diz que os arquivos EFD ICMS estão zerados, fato que não condiz com a rotina padrão de cumprimento das obrigações principais e acessórias do contribuinte, pois que busca sempre cumprir suas obrigações principais e acessórias com o fisco, como pode ser observado na consistência dos arquivos transmitidos nesse período.

Afirma ter identificado a falta de informações na EFD ICMS, não pela omissão, mas pelo fato de que muitas vezes aguardou a correção de pendências ou erros nos arquivos para que os mesmos fossem reenviados com as retificações necessárias, fato que, alega, provavelmente ocasionou algum atraso no retorno e esquecimento da necessidade de retificação, pois esta foi feita apenas em novembro de 2017 (APÓS O AI).

Admite que descuidou de retificar a obrigação acessória, mas não houve simulação, fraude ou dolo que implicasse em falta de recolhimento do imposto. Aduz que isto fica evidente e comprovado pelos recibos de entrega das DMAs da referida competência, enviadas com a totalidade das operações e que no anexo V que junta à Defesa, lista a conta Razão Analítica das Entradas com a comprovação dos lançamentos das NFs da referida competência na Escrituração Contábil Digital - ECD-Sped Contábil. Acrescenta que o anexo IV/Infração 02, contempla planilha com as NFs não escrituradas na EFD ICMS, contudo declaradas na DMA e o anexo V contempla os recibos de envio da DMA da Razão Contábil da ECD (Sped Contábil).

Alega que as NF-es de compra de materiais para uso e consumo (modelo 55) não foram registradas por ERROS constantes na geração dos arquivos pelo software do contribuinte no detalhamento dos itens de mercadoria que alimentavam o registro C170 que atrasavam a geração dos arquivos e preocupava o contribuinte quanto ao envio das demais informações que compõem a EFD ICMS, não obstante as despesas com materiais de uso e consumo estarem lançadas na escrita contábil digital (ECD). Acrescenta que o anexo VI contempla planilha com as NFs de uso e consumo, imobilizado e outras entradas não escrituradas da infração 01, e o anexo VII contempla tais NFs para a infração 02.

Também alega que a falta de registro de NFs na escrita fiscal foi ocasionada pela emissão indevida de NFs pelo fornecedor Raizen Combustíveis S.A, em nome da autuada, pois essa desconhecia as operações, fato que afirma comprovar pelas NFs de devolução emitidas à época pelo fornecedor, informações que diz constar do anexo VIII – planilha com as NFs de entrada não escrituradas, inclusive as de devolução emitidas pelo fornecedor, pelo que, afirma, conclui-se que a autuada não procedeu a ato característico que implicasse em má fé ou dolo contra o Estado.

Por entender injustamente tributada por algo que acredita inexistente, concluindo, solicita a reanálise do AI, pelos seguintes motivos:

1. Não houve a falta de registro na EFD, mas a utilização de um modelo de documento incorreto, razão pela qual solicita a revisão e que sejam consideradas as informações relativas às Chaves de Acesso das NFs (Anexos I e II);
2. A falta e retificação das competências 05/2014 e 12/2016 da EFD ICMS não condizem com a conduta do contribuinte e o descumprimento da retificação da obrigação acessória não teve a intenção de causar dolo, fraude ou simulação que implicasse na falta de recolhimento do imposto (Anexos IV e V);
3. Por razões operacionais e ERROS nos arquivos gerados pelo sistema do contribuinte, as exigências quanto ao lançamento das despesas com materiais de uso e consumo na escrita fiscal não puderam ser atendidas, mas foram lançadas da ECD (Anexos VI e VII);
4. O fornecedor Raizen Combustíveis S.A. emitiu NFs de devolução anulando e confirmando o desconhecimento da operação relativa às NFs listadas no Anexo VIII.

O autuante presta informação fiscal às fls. 210 a 213 dos autos. Diz que a memória de cálculo que suporta o AI comprova (CD de fl.31) não ter havido equívoco na indicação das NF-es não registradas na EFD da autuada. Informa que a primeira pasta da planilha (“NFe Entradas”) contém todas as NF-es de entradas da autuada; que a planilha está filtrada por cor no campo “chNFe” e só estão visíveis as notas sem cor, já que as marcadas com a cor azul são as escrituradas. Afirma que examinando as chaves das NF-es dos anexos da Impugnante, viu que elas não foram objeto da autuação.

Embora o Impugnante não tenha arguido a nulidade do AI, o autuante diz que ele não é nulo por falta de intimação do autuado acerca do início da ação fiscal, conforme art. 29, I, “a” do RPAF, por tratar-se exclusivamente de infrações por descumprimento de obrigações acessórias. Tampouco o AI seria nulo por falta da concessão do prazo de 30 dias para o envio dos arquivos EFD não entregues ou entregues com inconsistências, como regulada no § 4º do art. 247 do RICMS-BA/2012, pois disso não se trata, uma vez que os meses em que não houve apresentação de EFD não constam da autuação, bem como as NF-es desses períodos não foram computadas, justamente para evitar a possibilidade de se indicar NF como não escriturada que possa estar registrada em EFD não entregue.

Do mesmo modo, diz não caber a situação de inconsistência nos arquivos EFD entregues. Nesse sentido, primeiramente aclara o que se pode considerar inconsistência nos termos do dispositivo citado. Afirma que inconsistência é informação incoerente com o fato. Por exemplo: “seria inconsistente informar o ano de nascimento de alguém como 1980 e a sua idade como sendo 50 anos”, o que requer pedido de esclarecimento para se estabelecer a verdade entre as duas informações.

No caso da EFD, explica conter diversos blocos de informações subdivididos em registros. Por exemplo, o “Bloco C” contém as informações dos documentos fiscais e o registro “C170” contém as informações dos itens dos documentos fiscais. Já o “Bloco 1” contém outras informações exigidas pelo fisco e o registro “1300” contém a movimentação diária de combustíveis. Nesse caso, uma possível inconsistência entre esses dois registros seria a indicação de entradas de combustíveis em determinada data com um valor diferente da soma das notas fiscais de aquisição de combustíveis. Pergunta: Qual seria a informação correta então? A dos registros “C170” ou a dos registros “1300”? Nesse exemplo, diz, seria obrigado a intimar o contribuinte, conforme o art. 247, § 4º, do RICMS-BA/2012, para esclarecimento da inconsistência com a entrega de nova EFD corrigida no prazo de 30 dias antes de se prosseguir o trabalho.

Contudo, informa que ao examinar os arquivos mensais das EFDs apresentadas constatou não haver qualquer inconsistência. Ao contrário, o registro da movimentação de combustíveis diário se encaixa com as informações dos documentos fiscais de entradas e saídas de combustíveis registradas nas EFDs, pelo que, afirma, houve uma deliberada omissão de registro de diversas NF-es, já que os arquivos de EFD entregues tinham suas informações totalmente consistentes.

Sobre o cancelamento ou redução da multa nos termos do art. 158 do RPAF diz que não se pode falar em “boa fé”, em “equívocos simples” ou “meras irregularidades” sem “carga fraudulenta ou dolosa”, pois é impossível receber combustíveis e não perceber tal fato no final do dia no levantamento do estoque físico que deve ser anotado nos registros “1300” da EFD, mas o que houve, afirma, foi “um esforço grande para preparar uma escrituração consistente com a falta do registro das notas fiscais eletrônicas de entradas”, ou deliberada intenção para descumprir a obrigação acessória de registrar suas notas fiscais de entradas em anos seguidos, o que entende caracterizar o dolo da autuada e não a “boa fé” e mero equívoco que alega.

Aduz que a obrigação acessória objeto da autuação não tem relação de dependência ou subordinação da obrigação tributária principal e que seu registro nos livros fiscais é dever instrumental que auxilia a atuação do fisco, sendo, portanto, autônoma e decorrente da lei. Assim, a obrigação de registrar as entradas de mercadorias no estabelecimento independe da obrigação principal correlata ou de esta ter sido paga ou mesmo da inocorrência de prejuízo ao Erário, e o valor elevado da exação decorre do grande volume da infração, não havendo porque falar em desproporcionalidade ou falta de razoabilidade da multa. Ademais, defende a gravidade da infração, pois ela retira a possibilidade do fisco fiscalizar o infrator no período do seu cometimento e que reduzir seu valor significa aceitar que além de certa quantidade de operações não escrituradas, não deveria haver punição, o que serviria para incentivar o descumprimento da obrigação tributária.

## VOTO

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, 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 oportunamente, 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.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269138.0088/17-0**, lavrado contra **SOBRAL & FILHOS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$422.987,73**, prevista no art. 42, inciso IX e XI da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR