

**A. I. N°** - 298929.0011/18-3  
**AUTUADO** - TAM LINHAS AÉREAS S.A.  
**AUTUANTE** - EDMÁRIO DE JESUS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21/01/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0177-03/18**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não registrada. Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 01/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$90.861,53, em razão das seguintes Infrações:

Infração **01-16.01.01**. Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$646,55;

Infração **02 -16.01.02**. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Exigida a multa de 1% sobre o valor das mercadorias no montante de R\$90.214,98.

O autuado apresenta impugnação às fls. 20 a 33, expondo suas razões de defesa na forma a seguir sintetizada.

Inicialmente destaca ter por objeto social a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros e cargas, executando voos nacionais e internacionais. Esclarece que durante o transporte, disponibiliza aos seus passageiros serviço de bordo com itens de comissária, assim compreendidos alimentos, fones de ouvido, cobertor, utensílios alimentícios, entre outros. Prossegue assinalando que, além disso, por decorrência do serviço prestado, diversas são as partes, peças e ferramentas necessárias para substituição, manutenção das aeronaves.

Registra que, para atender a essa necessidade de bordo e de substituição e reparo das aeronaves, continuamente suas bases são abastecidas com os itens acima mencionados, não sendo rara a transferência desses bens entre as diversas bases, principalmente do estabelecimento do Estado de São Paulo.

Assinala que durante alguns anos, inclusive o ano de 2017, período objeto da autuação, seu sistema de escrituração acabou apresentando esse tipo de inconsistência, qual seja, a não efetivação do registro das notas fiscais de entrada.

Registra que, não obstante esse equívoco cometido, as transferências de bens do ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo são isentas do ICMS, nos termos da Cláusula Primeira do Convênio n° 18/97 e, portanto, o não registro temporário dessas notas fiscais não gerou qualquer prejuízo ao erário.

Frisa que, antes mesmo de ter ele corrigido a situação, o Autuante iniciou ação fiscal relativa ao ano de 2017, por meio da qual lhe intimou a comprovar a escrituração dessas notas fiscais, as quais não teriam sido identificadas em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Observa que apesar de ter esclarecido a situação em resposta à intimação, o Autuante entendeu por bem lavrar o Auto de Infração, para cobrança de multa pelo descumprimento de obrigação acessória de escrituração de documentos, com fundamento nos incisos IX e XI, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que o Autuante segregou o Auto de Infração em duas Infrações (01 e 02), quais sejam, *i*) a não escrituração de documentos fiscais vinculados à mercadorias tributáveis e *ii*) a não escrituração de documentos fiscais vinculados à mercadorias não tributáveis.

Conforme esclarecido anteriormente, assinala que uma das acusações contidas no presente Auto de Infração é a de que não haveria escriturado em seus livros notas fiscais de mercadorias sujeitas à tributação e, portanto, deveria ser penalizada com multa no valor de R\$646,55, conforme dispõe a legislação de regência - Infração 01.

Afirma que, apesar do escusável erro, reconhece serem devidos os valores exigidos, por serem mercadorias sujeitas à tributação, de tal forma que requer a emissão de guia para quitação do valor de R\$646,55, apurado nesse item da autuação.

No que concerne à Infração 02, conforme esclarecido, as notas fiscais de entrada não escrituradas referem-se a itens de comissária e bens do ativo fixo que a companhia disponibiliza e utiliza em sua prestação de serviço de transporte aéreo.

Assevera ser possível verificar que tais operações de transferências interestaduais de bens de uso e consumo realizadas são isentas do ICMS, conforme Convênio ICMS nº 18/97, cujo teor reproduz.

Explica que, considerando que as referidas operações não são tributáveis pelo ICMS, o Autuante aplicou a multa de 1%, do valor comercial das mercadorias adquiridas, nos termos do art. 42, inciso XI, da Lei nº 7.041/96.

Pondera que o aludido dispositivo legal determina que, na hipótese de não escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias não tributáveis ou com tributação encerrada, o contribuinte ficará sujeito à multa de 1%, sobre o valor das mercadorias adquiridas.

Revela que, mesmo durante a fiscalização, reconheceu que, realmente, não realizou a escrituração das referidas notas fiscais, mas unicamente em virtude do escusável erro, já mencionado.

Pondera que, mesmo tendo cometido o equívoco, o cancelamento da multa ora aplicada é de rigor, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação, bem como, e principalmente, não houve a falta do pagamento do imposto, já que as operações são isentas do ICMS.

O que se pede na presente defesa administrativa, dada a peculiaridade da situação em análise, é que seja aplicado o atenuante previsto no §7º, do mesmo art. 42, da Lei nº 7.014/96, reproduzido pelo art. 158, do RPAF-BA99.

Lembra que a Lei Complementar Federal nº 95, de 26/02/1998, ao dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, estabelece na alínea “c” do seu art. 11, que os parágrafos devem sempre expressar “aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por ele estabelecidas”.

Por sua vez, o supra aludido §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 se refere, de forma genérica, a toda e qualquer multa por descumprimento de obrigação acessória, estabelecendo, portanto, hipótese excepcional a toda e qualquer penalidade prevista nos incisos do caput do art. 42, que vise punir o descumprimento de obrigações positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, consoante previsto no §3º, do art. 113, do CTN.

Assim, assinala que, como o inciso XI, do art. 42, estabelece multa pelo descumprimento da obrigação acessória de escriturar notas fiscais de entrada de operações não tributáveis ou com tributação encerrada, não há dúvida de que tal inciso foi abarcado pela regra prevista pelo §7º, do mesmo artigo.

Observa que a norma é dirigida ao “órgão julgador administrativo” no sentido de que a verificação sobre a aplicação da hipótese excepcional cabe ao órgão julgador, e não ao Autuante, o qual deve simplesmente cumprir seu dever funcional e impor a penalidade prevista no art. 42.

Frisa que a averiguação da subsunção do fato à norma o que deve ser realizada pelo órgão julgador administrativo, após a lavratura do Auto de Infração, sendo que os critérios para tanto estão objetiva e expressamente previstos no §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e no art. 180, do RPAF-BA/99, quais sejam: *i*) a ausência de dolo, fraude ou simulação e *ii*) a inexistência de não pagamento de imposto.

Prossegue aduzindo que aplicando esses critérios ao presente caso, conclui-se que, apesar do equívoco cometido, *i*) não houve prática de dolo, fraude ou simulação; e, principalmente, *ii*) não houve a falta do pagamento do imposto, já que as operações são isentas do ICMS.

Arremata assinalando que pela aplicação dos critérios objetivos da lei, denota-se que a infração cometida não implicou prejuízo ao Estado da Bahia e, diante da presença de dispositivo legal concessivo de relevação da penalidade, este deve ser aplicado ao presente caso, modulando a penalidade à gravidade da infração cometida.

Registra, sobre este assunto os ensinamentos de Eduardo Perez Salusse, que em recente e completa obra retrata a importância da razoabilidade e proporcionalidade quando da aplicação de sanções tributárias, cujo trecho trás a colação.

Ressalta que esse CONSEF já se manifestou em situação idêntica à presente (mesmos fatos e mesmo contribuinte), nos autos do Auto de Infração nº 298929.3011/16-8, o qual foi provido em parte para reduzir a multa imposta ao contribuinte.

Destaca que também a 5ª Junta de Julgamento Fiscal já acatou o posicionamento em outro caso idêntico da ora Impugnante no Auto de infração nº 298929.0023/17- 3, através do Acórdão JJF nº 0036-05/18.

Frisa ser imprescindível que a finalidade da sanção encontre compatibilidade com a conduta do contribuinte e, no presente caso não se vislumbra outra solução razoável e proporcional que não o cancelamento da multa imposta se faz necessária, nos termos do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e do art. 158, do RPAF-BA/99.

Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

Requer, por fim, o deferimento de seu pedido de sustentação oral, nos termos do art. 163, do Dec. nº 7.629/99.

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração e, subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da multa imposta, requer sua redução, nos termos e percentuais já aplicados pelas Juntas de Julgamento.

O Autuante presta informação fiscal, fls. 71 a 73, reproduzindo o teor das infrações imputadas e alinhando as seguintes ponderações.

Assinala inicialmente que o Impugnante reconhece e requer a emissão de guia para quitação do valor de R\$646,55, referente a primeira infração.

Quanto à segunda infração, em defesa ao questionamento sobre a ausência do registro das notas fiscais na EFD, a empresa alega que as respectivas notas fiscais de entrada não escrituradas referem-se a itens de comissária (alimentos, fones de ouvidos, cobertor, utensílios alimentícios, etc.) que a companhia disponibiliza em sua prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros, assim como bens de ativo fixo.

Registra que o Impugnante cita o Convênio 18/97 para alegar a isenção das operações de transferências interestaduais de bens de ativo fixo e de uso e consumo.

Assevera inexistir dúvidas quanto ao fato do não registro pela autuada, em sua EFD, das notas fiscais que motivaram a autuação, situação em que se encontrava obrigada, conforme se depreende da defesa à fl. 24, item III - do Direito: da Ausência de Prejuízo ao Erário – do Cancelamento da Multa - Infração 02. Item 16.

Lembra que o Impugnante prontificou-se a escriturar os respectivos documentos, caso fosse esse o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, afirmando não ter havido dolo, fraude ou simulação e principalmente não houve falta de pagamento do imposto, pois as operações são isentas do ICMS, e pede que seja aplicada a atenuante prevista no § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Salienta que o lançamento da multa, pelo descumprimento da obrigação acessória, está lastreado no art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96 e os artigos 217 e 247 do RICMS-BA/12.

Assinala que a obrigatoriedade da escrituração está descrita no Convênio 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, que instituiu a Escrituração Fiscal Digital - EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, conforme reza o art. 247, do RICMS-BA/12.

Conclui pugnando pela manutenção da autuação.

#### **VOTO**

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF-BA/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Constató também que o direito à ampla defesa e ao contraditório foi exercido em sua plenitude pelo Autuado. Não vislumbro erro ou vício especificado no art. 18 do RPAF-BA/99, como sendo capaz de macular de nulidade o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal. Dessa forma, afastó qualquer hipótese de nulidade tanto do Auto de Infração como do correspondente processo administrativo fiscal.

Rejeito o pedido de diligência solicitado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável. Entendo que o pedido se mostra desnecessário, pelo fato de todos os elementos para o deslinde da questão se encontrar nos autos.

No mérito, o Auto de Infração cuida de duas infrações à legislação tributária do ICMS, consoante descrição circunstanciada enunciada no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 não foi objeto de impugnação pelo sujeito passivo, uma vez que reconheceu expressamente seu cometimento. Logo, ante a inexistência de lide em torno desses itens a autuação fica mantida.

A infração 02 cuida da falta de registro na escrita fiscal das entradas no estabelecimento autuado de mercadorias não tributáveis, conforme demonstrativos às fls. 06 a 11.

Nas suas razões de defesa, em síntese, o Impugnante inicialmente reconheceu o cometimento da infração, alegou ausência de prejuízo ao Erário Estadual e sustentou que a situação sob análise se amolda às circunstâncias previstas no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, que autorizam o seu cancelamento. Afirmou que a ausência de escrituração das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal não se deu de maneira dolosa, fraudulenta ou dissimulada e que este fato não trouxe qualquer prejuízo ao Erário.

Observo que a legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias não tributáveis, consoante previsão estatuída no inciso XI, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Não acato as alegações defensivas, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Neste caso, a falta de escrituração de notas fiscais dificulta a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada a multa, conforme prevê a legislação de regência, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

É patente e indubitável que a multa por descumprimento de obrigação acessória, independe de dano ao erário, da ausência de má fé ou dolo. Eis que assim preceitua o art. 136 do CTN: *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

O fato de ter o contribuinte deixado de cumprir com esta obrigação acessória, no período apurado, embaraça a Administração Tributária no seu múnus e traz dificuldades para a fiscalização exercer a sua função, de forma que não se pode alegar ausência de dolo. Da mesma forma, também é impossível asseverar que não ocorrera falta de recolhimento do tributo, uma vez que as informações cruciais para o trabalho da fiscalização estão justamente no conteúdo da escrituração fiscal do Autuado, que com a aplicação de outros roteiros de auditoria, pode-se apurar direta ou indiretamente, eventual falta de recolhimento do imposto, tanto por parte do estabelecimento ora autuado, como por parte do estabelecimento remetente das mercadorias. Daí a imprescindível relevância da adimplência por parte do contribuinte, dessa obrigação acessória.

Por estes motivos, em que pese os precedentes de julgados desse CONSEF trazidos à colação pelo Impugnante, entendo que no caso dos presentes autos, não se afiguram erigidas de forma inequívoca as condicionantes preconizadas no §7º, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Ademais, convém salientar que ao contrário do que alude o Impugnante, o citado dispositivo legal não é impositivo, haja vista que constatada nos autos a existência inequívoca de suas condicionantes, tão-somente faculta a redução ou o cancelamento da sanção. Por isso, denego o pedido de cancelamento ou redução da multa sugerida no Auto de Infração.

Assim, concluo também pela manutenção da autuação em relação à Infração 02.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298929.0011/18-3**, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$90.861,53**, previstas respectivamente, nos incisos XI e IX, do art. 42 da Lei 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAUJO - JULGADORA