

A. I. N° - 269132.0001/18-3  
AUTUAD - FERTILIZANTES HERINGER S.A.  
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/01/2019

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

**ACÓRDÃO JJF Nº0204-03/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA O ATIVO FIXO. O sujeito passivo carreou aos autos comprovação de que as operações arroladas no levantamento fiscal estavam fora do alcance da exigência fiscal por se tratar de transferência interestadual entre filiais de bens do ativo permanente adquiridos pelo remetente há mais de um ano. Infração insubstancial. 2. MULTA FORMAL. ENTRADA DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO. a) SUJEITA A TRIBUTAÇÃO, SEM O REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. b) NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO, SEM O REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. O Impugnante não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Negado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 19/06/2016 e refere-se ao lançamento do crédito tributário no valor de R\$125.644,29, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 06.01.01. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadoria oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, maio, julho e agosto de 2014. Exigido o valor de R\$92.445,14, com aplicação de multa percentual de 60%;

Infração 02 - 16.01.01. Entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, janeiro, fevereiro, maio a agosto, novembro e dezembro de 2014, janeiro a março e julho a dezembro de 2015 e janeiro a março de 2016. Exigido o valor de R\$1.178,66, resultante da aplicação da multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria o sem o devido registro na escrita fiscal;

Infração 03 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses janeiro de 2014 a dezembro de 2015, janeiro, fevereiro, maio e agosto de 2016. Exigido o valor de R\$32.020,49, resultante da aplicação da multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria o sem o devido registro na escrita fiscal.

O Autuado apresenta impugnação ao lançamento, fls. 61 a 75, articulando suas razões de defesa consoante resumo que se segue.

Inicialmente observa que a autuação não pode prosperar, haja vista que a sua conduta obedeceu às disposições da legislação federal e estadual.

Em relação à Infração 01, assevera que esse item da autuação se originou, na realidade, de operações de transferência de bens do ativo imobilizado de suas filiais (Iguatama/MG e Paulínia/SP) para a filial situada em Camaçari/BA, não sujeitas, portanto, à incidência do ICMS.

Sustenta que as situações fáticas que levaram à autuação pelas Infrações 02 e 03 retratam mero descumprimento de obrigação acessória, por um lapso da Impugnante, que não implicaram falta de recolhimento de ICMS e nem foram oriundas de condutas praticadas com dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicada a relevação da multa, autorizada pelo §7º, do art. 42, da Lei 7014/96, ou, no mínimo, sua redução.

Frisa que no campo em que há a descrição da transgressão praticada, o auditor fiscal consignou que “deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e consumo do próprio estabelecimento”.

Sustenta que no caso concreto, não houve transferência de titularidade dos bens circulados, que é elemento primordial para a configuração da hipótese de incidência tributária do imposto exigido. O ICMS é imposto estadual, cuja matriz constitucional inserta no inciso II, do art. 155, da CF/88.

Acrescenta que por sua vez, a regulamentação infraconstitucional do tributo concentrou-se na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que reforçou a incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias.

Revela que por ocasião da positivação dessa norma jurídica, foram levantadas questões acerca do significado do vocábulo “circulação”, já que inexistiam quaisquer definições legais que pudessem nortear a verificação concreta da ocorrência do fato gerador. Após muitas discussões acerca do assunto, restou consolidado pela doutrina que o termo “circulação”, para fins da incidência do ICMS, refere-se à transferência de titularidade do bem, e não ao seu mero deslocamento físico.

Neste sentido, colaciona trechos de obras doutrinárias dos juristas pátrios, Geraldo Ataliba, José Eduardo Soares de Melo, Cleber Giardino e Hugo de Brito Machado, para denotar o consenso dessa definição.

Observa que o Superior Tribunal de Justiça também adota esse posicionamento de forma tão reiterada que até editou a Súmula nº 166 para colocar uma pá de cal sobre a celeuma, sublinhando que: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Registra que, embora a Corte Superior não tenha feito constar expressamente, em seu entendimento sumulado, a acepção da palavra “circular”, resta claro que utilizou como premissa a inexistência de transferência de titularidade para concluir pela não ocorrência do fato gerador de ICMS.

Registra que a hipótese de incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, a qual deve possuir finalidade econômica, existindo a necessidade de transmissão de titularidade desta e, não somente a sua mera circulação.

Arremata frisando que o ICMS incidirá nas operações em que houver circulação de mercadoria desde que ocorra a transferência econômica e de titularidade do bem, o que não se vislumbra no presente caso.

Observa que até mesmo a legislação de regência deste Estado reitera a não incidência do ICMS sobre operações que não impliquem qualquer alteração na propriedade do bem transitado. Frisa que o próprio art. 305, §4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS-BA/99, utilizado como enquadramento legal da infração, verifica-se que o legislador, ao redigir a alínea “a”, deliberadamente asseverou que o diferencial de alíquota apenas será exigido nas aquisições de bens ou mercadorias, restando incontroverso que, quando a mera circulação física não implicar uma transação mercantil, não se configura a hipótese de incidência do imposto.

Afirma que as operações realizadas, e repreendidas pela autoridade fiscal, estão, na realidade, acobertadas pelo manto da não incidência, de forma que deve ser integralmente cancelado o crédito

tributário decorrente da autuação relativa ao item 01.

Frisa que, ao observar que entravam bens em seu estabelecimento, oriundos de outras unidades da Federação, o Autuante entendeu por bem lavrar o Auto de Infração, por presumir que não havia sido recolhido o diferencial de alíquota de 10%, impondo o recolhimento do saldo devedor, bem como multa punitiva no importe de 60%. Prossegue destacando que, ao fazê-lo, a autoridade ignorou por completo que os bens transitados, na realidade, eram bens do ativo permanente que se localizavam em outras filiais e que, por motivos de conveniência internos da empresa, foram transferidos à unidade de Camaçari, neste Estado da Bahia.

Para corroborar com suas alegações, junta aos autos cópia das Notas Fiscais de aquisição dos bens para o seu ativo permanente - Doc. 05, fls. 169 a 185, pelas unidades de origem (Iguatama/MG e Paulínia/SP). Explica que a mercadoria foi adquirida por sua filial localizada no Estado de Minas Gerais, em 22/07/2013, onde foi ativado e utilizado na consecução de seus fins estatutários. Posteriormente, mostrou-se mais adequada a remessa do bem à filial de Camaçari/BA, operação que foi devidamente escriturada e registrada por meio da emissão de Nota Fiscal - Doc. 05, fls. 169 a 185, emitida em 09/01/2015, deixando a Impugnante de recolher o imposto pela total ausência de previsão legal para tanto. Abaixo, colaciona-se extrato da Nota Fiscal da transferência entre as filiais.

Observa ser é evidente que, desde a sua compra, a propriedade do bem já pertencia à Impugnante, de modo que o simples envio a uma de suas filiais não pode, em hipótese alguma, ser considerado como circulação de mercadorias para fins de exigência do ICMS.

Afirma que atuou conforme a própria orientação exarada por esta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do Parecer nº 330 de 2013, cujo teor reproduz.

Frisa que além das diretrizes promulgadas por este Estado, o Supremo Tribunal Federal tem, constante e recentemente, proferido decisões que reafirmam que o deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que situados em diferentes Estados federativos, não tem o condão de fazer incidir o imposto estadual, conforme ementas que reproduz.

Lembra que compartilham deste entendimento os Ilmos. Conselheiros Fiscais Daniel Ribeiro Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões, integrantes deste CONSEF, que, no julgamento de Recurso Voluntário nos autos PAF nº 279465.0008/14-0, proferiram voto divergente no Acórdão CJF nº 0226-12/16.

Destaca, ainda, que alguns tribunais superiores administrativos, a fim de evitar discussões desnecessárias no âmbito judicial e resguardar a segurança jurídica, já vêm adotando a vinculação de seus julgados ao entendimento pacificado em sede de recurso repetitivo nos tribunais superiores.

Assinala que o §2º, do art. 62, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, instância máxima de julgamento no âmbito do Ministério da Fazenda, impõe aos conselheiros daquele órgão a adoção do entendimento pacificado nos tribunais superiores do Poder Judiciário.

Prossegue mencionando que o próprio Estado da Bahia desonera do diferencial de alíquota as operações que envolvem bens utilizados no ativo permanente da empresa por prazo superior a um ano, consoante o art. 3º, inciso VIII, e seu §1º, inciso IV, da Lei 7.014/96. Acrescenta que se este Estado federativo corrobora que a circulação de bens do ativo permanente, após desativados, é hipótese de não-incidência do ICMS, descabe a pretensão de se exigir o diferencial de alíquota nas aquisições por ela acobertadas.

Remata assinalando não restar dúvida de que não cometeu qualquer infração, eis que as operações não passaram de mera circulação física entre filiais, devendo ser integralmente cancelado o crédito tributário referente ao item 01, do Auto de Infração.

Menciona que o Autuante também acabou por glosar, com base na Infração 01, a Nota Fiscal nº

14.701 - Doc. 07, fls. 169 a 185, de 14/08/2015, referente à aquisição de bens oriundos da cidade de Cascavel/PR, culminando em exação no montante principal de R\$248,38. Assevera não assistir razão à fiscalização, haja vista que, ao adquirir os bens, estava desobrigada do pagamento do ICMS desta operação em decorrência do regime da substituição tributária.

Assinala que neste regime, para fins de política fiscal, o ônus do recolhimento do tributo recai sobre um único contribuinte, do início ou do final da cadeia de circulação da mercadoria, que se torna substituto tributário dos demais. Arremata observando que, embora o substituído assuma o encargo financeiro do ICMS, que lhe é repassado no custo da mercadoria, ele não tem a obrigação de promover o repasse dos valores aos cofres públicos.

Observa que no presente caso, a operação realizada estava sujeita a esse regime de substituição, de modo que o remetente das mercadorias (empresa Balanças Capital Ltda.) era o verdadeiro responsável pelo recolhimento do valor do tributo, não remanescedo qualquer obrigação neste sentido. Pondera que tanto é verdade que, ao emitir a Nota Fiscal nº 14.701, a empresa vendedora tomou o cuidado de lançar essa informação no campo “Informações Complementares”.

Afirma, com base no exposto, ser descabida a exigência do diferencial de alíquota, já que esta obrigação é devida no Estado do remetente.

Requer, caso mantido o lançamento em relação à Infração 01, que, no mínimo a multa aplicada no importe de 60%, sobre o montante do ICMS apurado, seja reduzida, em observância aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Prossegue assinalando que o próprio Código Civil, ao tratar da multa, trouxe a regra de que o valor da multa punitiva não pode exceder o valor da obrigação principal, nos termos do disposto no art. 412.

Revela que embora admita que no campo tributário as relações entre contribuinte e fisco são regidas através do Código Tributário Nacional e especialmente a Constituição Federal, o art. 412, do Código Civil trouxe uma determinação de que a multa de caráter penal deve ser proporcional, limitando a sua majoração ao valor da obrigação inadimplida, não podendo esse princípio ser distorcido.

Assevera que, se alguma penalidade lhe for imputado, esta deve ser efetuada nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN. Lembra que a Constituição Federal veda a cobrança de tributo sob forma de confisco, no inciso IV, de seu art. 150. Arremata destacando que a doutrina que o referido princípio, garantia constitucional do contribuinte contra os abusos do Poder Público, veda a instituição de impostos com o efeito de esvaziar as riquezas dos tributados.

Diz ser lógico, justo e jurídico concluir que, se por muito mais razão a Constituição Federal fixou limites ao poder de tributar de forma a vedar que o tributo tenha efeito confiscatório, o mesmo deve ser dito quanto às multas, cujo ato origina-se da Administração Pública e é inferior à própria lei donde deriva a obrigação tributária.

Observa que o princípio da vedação ao confisco consiste em uma espécie de imunidade, na salvaguarda do mínimo vital necessário ao eficaz desenvolver da personalidade humana (dignidade humana) e da continuidade da empresa.

Destaca o ensinamento de Ricardo Lobo Torres ao assinalar que o confisco equivale a liquidação da propriedade particular e indevida anexação desta ao erário, então, os limites quantitativos da exação devem ser legalmente balizados, e, na sua ausência deve se escudar na razoabilidade face aos fatos.

Lembra que o Princípio da Proporcionalidade Razoável veda a utilização de tributo com efeito de confisco, pois “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício da atividade lícita e moral.”, conforme preleciona, José Afonso da Silva citando Octávio Bueno Magano.

Esclarece que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias, em diversos julgados.

Registra que, se alguma multa for devida, esta jamais poderia atingir o montante tão elevado de 60% sobre o valor do tributo eventualmente devido, uma vez que, se errou, a Impugnante cometeu mero erro de interpretação da legislação de regência, pois em seu entendimento a transferência de bens de seu ativo imobilizado entre filiais não representa circulação para fins de incidência do ICMS, eis que ausente qualquer finalidade econômica.

Pondera que os diversos níveis de graduação da multa dependem do tipo de gravidade do ato cometido pelo contribuinte. Registra que ocorrendo uma simples inadimplência, a multa é de 20%, mas quando se comete uma fraude ou sonegação a alíquota da multa chega a 150%. Observa que no presente caso, o Fisco passou do limite do razoável e feriu gravemente a Constituição Federal, situação que merece o devido reparo.

Nota-se que a pena deve atender aos parâmetros mínimos da razoabilidade, onde o requisito da necessidade significa que o meio escolhido é indispensável, necessário para atingir o fim proposto, na falta de outro menos gravoso e de igual eficácia. O princípio da proporcionalidade, em sentido estrito, exige um laime axiológico e, portanto, graduável, entre o fato praticado e a cominação legal/consequência jurídica.

Arremata assinalando que a penalidade deve ser proporcional ao delito cometido. Destaca ser assim nos ramos do Direito Civil e do Direito Penal, sendo este de ordem pública e, portanto, aplicável ao Direito Tributário, conforme disposto no inciso III, do art. 108, do CTN.

Diz ser forçoso concluir que a multa ora aplicada pelo Fisco no importe de 60% sobre o valor do tributo apurado não respeitou os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade que deve haver entre a penalidade cominada e a conduta reprovável que se pretende coibir.

Afirma que multa alguma é devida, e que o auto de infração deve ser anulado em relação à Infração 01. Porém, caso seja outro o entendimento desse CONSEF, requer sejam utilizados os princípios em comento para reconhecer a ilegalidade da multa aplicada, devendo ser reduzida e reclassificada nos termos da argumentação expandida.

No que concerne às Infrações 02 e 03, afirma que foi autuado por ter dado entrada em seu estabelecimento de mercadorias sujeitas, ou não, à tributação, sem o devido registro da Nota Fiscal em sua escrita, conforme se depreende da acusação fiscal. Prossegue frisando que em face da ausência de escrituração fiscal, foi aplicada a multa no importe de 1%, sobre o valor da operação, nos termos dos incisos IX e XI, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Revela que a sanção tributária tem, dentre outras, a finalidade de inibir e desestimular o sujeito passivo ao cometimento de infrações e, ainda, reprimir o ilícito tributário praticado. Por isso afirma que as multas tributárias estão previstas nas respectivas legislações (federal, estadual e municipal), incidindo não apenas em razão do inadimplemento de tributos, mas também pela inobservância de deveres instrumentais ou de obrigações acessórias - art. 113 do CTN, como no presente caso.

Explica que para a dosimetria da multa atenda tanto à finalidade da sua aplicação quanto aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e não-confisco, muitos Estados preveem hipóteses de “moderação sancionatória” da multa em algumas situações.

Lembra que a legislação tributária baiana, especificamente no §7º, do art. 42, da Lei 7.014/96, prevê a possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, desde que - *i)* as infrações não tenham sido praticadas com dolo, fraude ou simulação e - *ii)* que não impliquem em falta de recolhimento do imposto.

Relata que no caso em tela, a autuação fiscal não mencionou e nem mesmo provou que sua conduta relacionada às Infrações 02 e 03 estava maculada por dolo, fraude ou simulação. Diz tratar-se de mero equívoco cometido.

Declara ser uma das maiores produtoras de fertilizantes de nosso país, sendo, sem dúvida uma

empresa de grande porte que movimenta milhares de mercadorias todos os meses. Neste norte, diz verificar-se que o montante de Notas Fiscais que deixaram de ser escrituradas, repise-se, por um lapso cometido, representam um volume insignificante se comparado àquelas que foram devidamente escrituradas.

Afirma que, no período acobertado pela fiscalização, qual seja, de janeiro de 2014 a agosto de 2016, se verifica terem regularmente escrituradas pela empresa, extinta filial de Camaçari-BA, 61.411 Notas Fiscais de Entrada e 41.984 Notas Fiscais de Saída, conforme quadro descritivo fl. xxx, cujas informações foram extraídas do seu sistema interno de controle de obrigações acessórias (MASTERSAF), e que podem ser facilmente verificadas pela SEFAZ.

Prossegue revela que no mesmo período, temos que em relação à Infração 02 (Anexos II-A, II-B e II-C do Auto de Infração) deixaram de ser escrituradas 39 Notas Fiscais e, em relação à Infração 03 (Anexos III-A, III-B e III-C do Auto de Infração), não foram escrituradas 234 Notas Fiscais, totalizando 273 Notas Fiscais.

Revela que se fazendo um comparativo apenas entre o volume de Notas Fiscais de Entrada escrituradas - 61.411 e o volume de Notas Fiscais não escrituradas - 273, tem-se que menos de 0,45% das Notas Fiscais de Entrada não escrituradas. Diz restar evidente se tratar de mero equívoco cometido, sem qualquer intuito de lesar o Fisco.

Acrescenta observando que desse pequeno universo de Notas Fiscais que deixaram de ser escrituradas, algumas ainda se tratam de Notas Fiscais emitidas em duplicidade pelos fornecedores, sem prestar qualquer informação e de forma unilateral, sendo que escriturou apenas uma delas, conforme planilha descritiva juntada aos autos e respectivas cópias das Notas Fiscais que foram escrituradas, Doc. 08 - fls. 193 a 241.

Cita caso de duplicidade entre a Nota Fiscal nº 11429, que foi objeto da lavratura do presente Auto de Infração, item 03, e a Nota Fiscal nº 11430, emitida pelo mesmo fornecedor e na mesma data, que foi devidamente escriturada, as quais seguem colacionadas às fl. 72 e 73.

Assinala que sempre cumpriu regularmente com suas obrigações (principais e acessórias) e não possui qualquer outra autuação pela mesma rubrica, qual seja, ausência de escrituração de Notas Fiscais de Entrada no Estado da Bahia, restando claro que não há nada que possa macular seus antecedentes fiscais ou, ainda, representar conduta reincidente.

Observa que, como a própria acusação fiscal não deixa dúvidas, sua conduta representa mero descumprimento de obrigações acessórias, sem a exigência de qualquer imposto, uma vez que se referem a de Notas Fiscais de entrada de mercadorias que, na maioria dos casos, sequer estavam sujeitas à tributação pelo ICMS (Infração 03 - 234 Notas Fiscais), evidenciando que tal conduta não gerou qualquer prejuízo financeiro ou econômico aos cofres do erário baiano.

Ressalta que, em situações semelhantes à presente, o CONSEF tem entendido, com fulcro no disposto no art. 42, §7º, da Lei 7.014/96, que a multa aplicada pelo mero descumprimento da obrigação acessória pode ser reduzida cita como precedente o ACÓRDÃO CJF Nº 0455-12/17 de 27/12/2017 no julgamento do A. I. Nº 281077.3007/16-3.

Trás a colação trecho do acórdão CJF Nº 0025-11/10, da 1ª Câmara de Julgamento, que deixa claro que, estando previstos os requisitos da norma para ensejar o cancelamento ou a redução da multa, o órgão julgador deve aplicá-la ao caso concreto, por se tratar de ato vinculado e não discricionário.

Desta forma, levando-se em consideração as características do caso concreto, especialmente o fato de que apenas deixaram de ser escrituradas o ínfimo percentual de 0,45%, do universo total de Notas Fiscais de Entrada da Impugnante, resta evidente a ausência de dolo, fraude ou simulação em sua conduta e, ainda, que não houve qualquer falta de recolhimento de ICMS, razão pela qual requer que as multas aplicadas nos itens 02 e 03 do Auto de Infração sejam relevadas, nos termos do art. 42, §7º, da Lei 7.014/96 c/c o art. 158, do RPAF-BA/99.

Frisa que caso, não seja este o entendimento, por todos os motivos expostos, requer que, no mínimo, a multa aplicada seja reduzida para 10% do valor originalmente lançado, em observância aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e equidade. Requer, ainda, que neste caso seja excluído o montante da multa referente às Notas Fiscais emitidas em duplicidade, no valor de R\$13.356,24.

Conclui pugnando pelo cancelamento da Infração 01 e na hipótese de não se entender pelo cancelamento da exação, requer seja reduzida a multa aplicada, observando-se os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não-confisco.

Em relação às Infrações 02 e 03 requer que sejam relevadas as multas aplicadas nos itens 02 e 03 do Auto de Infração, com fundamento no art. 42, §7º da Lei 7.014/96 c/c o art. 158, do RPAF-BA/99, bem como em atenção aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e equidade, tendo em vista que sua conduta não decorreu de dolo, fraude ou simulação, mas sim de mero lapso escusável, e, ainda, não implicou falta de recolhimento de tributo, inexistindo qualquer prejuízo ao erário estadual. E, caso não sejam relevadas requer ainda que as multas sejam reduzidas para o percentual de 10% do valor originalmente exigido, excluindo-se os valores relativos às Notas Fiscais duplicadas no valor de R\$13.356,24.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 245 a 248, em relação à Infração 01, observa que o Impugnante em suas razões de defesa apresenta pareceres e decisões de matérias que não se correlacionam com a questão em lide e, portanto, não podem ser levados em consideração na análise do caso em discussão.

Observa que o procedimento dos auditores fiscais se baseia estritamente no que determina a legislação vigente e reproduz o teor do art. 20, inciso IV, §4º, inciso I, inciso XV, do art. 40, e do art. 305, §4º, inciso II, alínea “a”, todos do RICMS-BA/12.

Sustenta que, ao contrário do que alega a autuada em sua defesa, o recolhimento do ICMS por Diferença de Alíquota não está condicionado a transferência de propriedade, conforme pode ser concluído fazendo a interpretação da legislação vigente.

Conclui pugnando pela procedência total da Infração 01.

No que concerne às Infrações 02 e 03, assinala que realmente a autuação não apontou a existência de dolo ou prejuízo ao Erário. Assevera que, ao contrário, imputou objetivamente o descumprimento de obrigação acessória, nos termos previstos na legislação.

Quanto à inexistência de dolo, revela o entendimento do Consef acerca da intenção do agente nesses casos, conforme acórdão JJF N° 0041-03/13, cujo excerto reproduz:

*“... restou caracterizado o cometimento da infração pelo inequívoco descumprimento da obrigação acessória - escriturar no livro Registro de Entradas - LRE todo e qualquer ingresso mercadorias ou bens em seu estabelecimento - cuja sanção, tratando-se de mercadorias não tributáveis, afigura-se expressamente tipificada no inciso XI do art. 42 da Lei 7.014/96. Também não deve prosperar o argumento aduzido pelo impugnante de as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal foram registradas em sua contabilidade, uma vez que neste item da autuação a exigência configurada é de multa e não de imposto, ou seja, não se trata de presunção de omissão de saídas e sim de descumprimento de obrigação acessória.*

*Convém salientar que em nada descaracteriza o cometimento da infração tributária a intenção do infrator...”*

Arremata assinalando que mantém a autuação atinentes às Infrações 02 e 03.

Conclui frisando que tendo se manifestado fundamentadamente sobre cada aspecto da defesa, e considerando que esta não traz qualquer substrato capaz de elidir a autuação fiscal ou de apontar, de forma objetiva, qualquer vício, no Auto de Infração, que pudesse ensejar sua nulidade ou improcedência, reafirma a Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Em suma, o PAF e o procedimento fiscal atendem as normas regulamentares, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos elencados a legislação de regência, precípuamente, os nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudessem inquiná-lo nulidade.

A infração 01 cuida da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, conforme demonstrativos às fls. 08 a 21.

Observo que a ocorrência do fato gerador para fins de pagamento da diferença de alíquotas, conforme previsão do inciso XV, art. 4º, da Lei 7.014/96, corresponde à entrada do bem no estabelecimento do destinatário, *in verbis*:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”*

Analizando a alegação defensiva de que não houve transferência de titularidade dos bens circulados, que é elemento primordial para a configuração da hipótese de incidência tributária do imposto exigido, constato que não deve prosperar esse argumento, tendo em vista o teor do dispositivo regulamentar supra reproduzido, no qual resta patente que considera ocorrido o fato gerador na entrada no estabelecimento decorrente de operações interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente. Ou seja, a legislação de regência não distingue o tipo de entrada.

Ademais, a própria Lei Complementar 87/96, já prevê a incidência do imposto nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular, *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Em suas razões de defesa, aduziu também o Impugnante, que algumas mercadorias arroladas no levantamento fiscal são desoneradas da cobrança de diferencial de alíquotas, por se tratar de operações interestaduais com bens do ativo permanente de suas filiais adquiridos no exercício de 2013, conforme documentos acostados às fls. 169 a 185, transferidos para o estabelecimento autuado no exercício de 2015.

Depois de examinar a documentação colacionada aos autos pelo Defendente, às fls. 169 a 185, constando, inclusive cópias das respectivas notas fiscais de aquisições que antecederam as transferências, constato que lhe assiste razão, tendo em vista que, efetivamente, as mercadorias apontadas pela defesa foram transferidas de filiais do Autuado e integravam o ativo permanente dos remetentes, há mais de um ano.

Portanto, nesses casos, não é devido o pagamento da diferença de alíquota, consoante expressa previsão, vigente por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, do art. 3º, da Lei 7.014/96, *in verbis*

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]



*VIII - saídas de bens integrados no ativo permanente, desde que tenham sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação;”*

[...]

*“§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:*

[...]

*IV - nas aquisições de bens ou mercadorias com não-incidência do imposto ou isenção decorrente de convênio.”.*

Constatou ao cotejar os valores das Notas Fiscais de nºs 97262 e 99263, de janeiro de 2015; de nºs 176922 e 176924, de abril de 2015; de nº 179076 de junho de 2015 e de nºs 14795 e 14701, de agosto de 2015, indicadas pelo impugnante, com o demonstrativo sintético acostado à fl. 08, constato que a Infração 01 não mais subsiste.

Assim, resta insubstancial a Infração 01.

Quanto à Infração 02 e Infração 03, acusa o Impugnante de dar entrada no estabelecimento de mercadorias, respectivamente, sujeita a tributação e não tributadas sem o devido registro na escrita fiscal, consoante demonstrativos colacionados às fls. 24 a 46.

O Impugnante em suas razões de defesa, alegou que constam do levantamento fiscal diversas notas fiscais que forma incluídas em duplicidade, citando como exemplo as Notas Fiscais nº 11429, fl. 72 verso e nº 11430, fl. 73, ambas de 18/11/2015. Ambas as notas fiscais de mesmo valor, data, mercadorias e remetente.

Depois de compulsar os elementos apontados pela defesa e examinar o demonstrativo de apuração dessas duas infrações, constato que, apesar de existirem diversas notas fiscais com as características apontadas pela Defesa, ou seja, emitidas pelo mesmo remetente com as mesmas operações e demais dados da operação, entendo que enquanto as referidas notas fiscais eletrônicas permanecerem no sistema sem o devido cancelamento se afiguram devidamente válidas, portanto, remanesce a obrigação do Impugnante de escriturá-las em sua EFD. Tanto é assim, que também é obrigação do usuário de notas fiscais eletrônicas informar no sistema as ocorrências de “operação não realizada” ou “desconhecimento da operação”, e caso não o faça no prazo previsto em regulamento impõe-se aplicação da multa prevista no inciso X-A, do art. 42, da Lei 7.014/96.

O defendente, tendo em vista que menos de 0,45% do volume de notas fiscais de entradas de mercadorias não foram escrituradas no período fiscalizado, por mero equívoco por ele cometido também, pugnou para que fossem relevadas as multas ou reduzidas para o patamar de 10% dos valores apurados, com fundamento no art. 42, §7º, da Lei 7.014/96 c/c o art. 158, do RPAF-BA/99, bem como em atenção aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e equidade, tendo em vista que a conduta da Impugnante não decorreu de dolo, fraude ou simulação, mas sim de mero lapso escusável, e, ainda, não implicou falta de recolhimento de tributo, inexistindo qualquer prejuízo ao erário estadual.

Não acolho a pretensão do autuado, tendo em vista que não se pode assegurar de forma inequívoca esta assertão. Ao preconizar a exigência de registro na escrita fiscal de toda e qualquer entrada no estabelecimento culminando com a sanção através da multa de 1%, entendo que a pretensão da legislação é de se manter o controle de todo o fluxo e movimentação das mercadorias desde o ingresso até as saídas. Portanto, mesmo as mercadorias, originalmente ingressadas no estabelecimento não destinadas à comercialização, não se pode garantir a manutenção dessa finalidade pelo estabelecimento sem um controle sistemático de suas entradas e saídas.

Ademais, somente a aplicação de um roteiro específico de auditoria poderia aquilatar se a falta de registro das entradas não destinadas à comercialização teria causado, ou não, qualquer prejuízo ao erário estadual. Saliento que o roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou-se, tão-somente, à apuração do efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.

Do mesmo modo, entendo que a falta de intenção deliberada e de não ter agido com má fé no procedimento que resultou na omissão de escrituração na escrita fiscal, ora em lide, a ausência

de dolo, como quis aduzir o sujeito passivo em sua impugnação, não tem o condão de isentá-lo do cometimento da infração.

Destaco ainda que nitidamente se infere da leitura do dispositivo legal infringido, os incisos IX e XI, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito, a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas sem tributação ou com a fase de tributação encerrada.

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

[...]

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”*

[...]

*XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;*

Nesses termos, constato que o defensor não trouxe aos autos elementos de prova necessários e suficientes, com o condão de elidir a acusação fiscal.

Assim, acato o demonstrativo elaborado pelos Autuantes e concluo pela subsistência das Infrações 01 e 02.

Ante o exposto Voto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269132.0001/18-3**, lavrado contra **FERTILIZANTES HERINGER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$33.199,17, prevista nos incisos IX e XI, do art. 42, da Lei 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2018

ARIVALDO DE SOUZA PERIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA