

A. I. Nº - 232109.0003/19-8
AUTUADA - THIAGO LIMA BELARMINO
AUTUANTE - MAURO SÉRGIO COQUEIRO GAMA
ORIGEM - INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.08.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0117-05/19

EMENTA: ICMS. EMPRESA DO “SIMPLES NACIONAL”. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA AO CONSUMIDOR EM LUGAR DO CUPOM FISCAL. DOSIMETRIA DA PENA. Ante a alegação defensiva de que a inobservância do documento fiscal correto não acarretou prejuízo financeiro para o erário estadual e a constatação de ter havido recolhimentos de imposto durante todo o período autuado, é de se considerar as circunstâncias agravantes e atenuantes da conduta do contribuinte para dimensionar a proporcionalidade da aplicação da pena financeira. Demais infrações reconhecidas e parceladas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Antes de adentrar o relatório propriamente dito, vale preambularmente salientar que foram adotadas as premissas estipuladas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, mormente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/03/2019, tem detalhadamente as seguintes exigências:

Infração 01 – 07.21.01:

Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do “Simples Nacional”, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O valor histórico de imposto monta R\$2.400,96 e o enquadramento legal se dá pelo art. 34, III, da Lei 7014/96, c/c o art. 289, §1º, III, “b”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei atrás mencionada.

Abrange os fatos geradores ocorridos em julho e dezembro de 2014, janeiro, março a maio, agosto e novembro de 2015, abril, julho a outubro e dezembro de 2017, fevereiro, março, julho, setembro e outubro de 2018.

Infração 02 – 07.21.03:

Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do “Simples Nacional”, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O valor histórico de imposto monta R\$276,27 e o enquadramento legal se dá pelo art. 12-A da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 321, VII, “b”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei atrás mencionada.

Abrange os fatos geradores ocorridos em fevereiro, maio, junho, novembro e dezembro de 2016, março, junho e agosto de 2017, julho e agosto de 2018.

Infração 03 – 16.12.16:

O Contribuinte emitiu documento fiscal diverso daquele decorrente do uso regular de equipamento de controle fiscal – ECF nas situações em que, legalmente, está obrigado.

No ano de 2013 a empresa realizou revendas de mercadorias a varejo a consumidores finais no valor de R\$464.202,75, conforme declarado no extrato do PGDAS de dezembro de 2013.

Em razão deste volume de vendas, conforme o art. 202, §1º, IX, e §4º do mesmo art. 202 do RICMS_BA, a empresa deveria ser usuária de ECF desde 01.3.2014. Esta obrigação tributária não foi cumprida pela autuada até a data de lavratura deste Auto de Infração.

Os valores das vendas mensais acobertadas por indevidas Notas Fiscais de Vendas a Consumidores – NFVC foram reunidas em planilha apensada ao PAF.

O valor histórico de multa monta R\$45.554,93 e o enquadramento legal se dá pelo art. 202 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, e multa de 2%, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei 7.014/96.

Abrange os fatos geradores ocorridos de março a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.

Autuante anexa, dentre outros documentos, dados cadastrais básicos da empresa, extraídos de sistema da Sefaz (fl. 11, frente e verso), termo de intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 12), situação de ECFs detalhada em nome do contribuinte (fl. 16), Relação de DAEs (fls. 19/23), Relatório de Informações TEF – Anual (fls. 24/28), planilha de antecipação parcial não paga (fls. 29/31), planilha de antecipação tributária de entradas não paga (fls. 32/36), resumo dos débitos de antecipação parcial e antecipação tributária de ICMS (fls. 37/38), demonstrativo das vendas a varejo acobertadas por NFVC lançadas nos livros caixa e PGDAS (fls. 39/40), extratos do “Simples Nacional” (fls. 41/46), NFVCs (fls. 47/53), Livro-Caixa (fls. 54/73) e CD contendo arquivos eletrônicos (fl. 74).

Regularmente ciente do lançamento em 18.3.2019, contribuinte apresenta impugnação (fls. 79/82) em 16.5.2019, com registro no sistema de protocolo (fl. 78).

Com base na descrição dos fatos acusatórios, apresenta o sujeito passivo argumentos defensivos apenas em relação à infração 03.

Sobre esta, pontua que apenas parte do débito é devida.

Isto porque a fiscalização deveria ter sido preventiva e orientadora, já que se trata de uma empresa inscrita no Simples Nacional.

Neste diapasão, a previsão da fiscalização profilática encontra respaldo na Lei complementar 123/06 e suas alterações, inclusive por meio da Lei complementar 147/14, ainda pouco notada.

Efetivamente, a nota fiscal de venda ao consumidor foi emitida sem dolo ou simulação, por se tratar de um documento fiscal, que há tão pouco tempo a autuada podia expedir livremente, até porque muitas empresas com faturamento inferior a R\$180 mil a utilizou até 31/12/2018.

Ademais, continua o contribuinte, não recebeu nenhum alerta via correspondência postal, ou DTE que deveria trabalhar com ECF e, quando menos se esperava, sem o critério da dupla visita, recebeu uma multa de 2% sobre o faturamento, sobremaneira abusiva, podendo levar a empresa a dificuldades financeiras e até mesmo à falência.

Aliás, não consta no levantamento que tal procedimento resultou em prejuízo para o erário estadual.

A multa indicada no levantamento fiscal, aplicada contra uma Microempresa, caracteriza ofensa direta e formal à Constituição Federal de 1988, que proíbe o Confisco Tributário, principalmente quando não estiver presente o cometimento de sonegação fiscal, o que só existiria pela sua materialidade e autoria, reconhecido em processo-crime após o trânsito em julgado.

O melhor enquadramento da penalidade não estaria no dispositivo indicado pelo preposto fiscal, mas no comando do art. 42, XIV-A, da Lei 7014/96, no montante de R\$690,00, eis que o estabelecimento comercial foi identificado realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

Nestes termos, conclui a defendant, há de se fazer a conversão da multa aplicada de R\$45.554,93 para R\$690,00, sendo tal irregularidade considerada procedente em parte.

Anexa o sujeito passivo mídia digital contendo arquivos eletrônicos (fl. 84), além de prova da identidade do signatário da impugnação (fl. 83).

Nas informações fiscais (fls. 86/87), o servidor autuante salienta que não foi apresentada prova contrária à autuação, designadamente contra a obrigatoriedade do sujeito passivo emitir cupons fiscais.

Também foi apresentado na oportunidade mídia digital (fl. 88).

Verifica-se nos autos relatório de parcelamento do PAF (fls. 90/93), no montante histórico de imposto de R\$2.677,23, possivelmente relacionado às infrações 01 e 02, a ser conferido em outra fase processual pelo setor fazendário competente.

Distribuído o PAF para esta Junta, fui designado para examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

VOTO

Cabe examinar, de início, as questões formais do processo.

A contestação foi oferecida dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de extemporaneidade.

Por sua vez, inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui procuração nos autos, apensada à fl. 131.

Identificado o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem violação aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Cabe assinalar inicialmente que quedaram incontroversas as infrações 01 e 02, haja vista constar nos autos, pedido de parcelamento, cuja quitação será oportunamente conferida pelo setor fazendário competente.

Por conseguinte, a discussão atém-se à infração 03.

A acusação fiscal aplicou uma sanção pecuniária de 2%, calculada sobre o faturamento da empresa, à vista dos Extratos do “Simples Nacional” e das movimentações do Livro Caixa, apensos aos autos, posto que o contribuinte, obrigado ao uso do ECF e, portanto, tendo que emitir cupons fiscais, acabou operando com notas fiscais de venda ao consumidor (NFVC), amostras também presentes no PAF.

Por sua vez, o sujeito passivo alega em síntese que tal procedimento não acarretou prejuízo financeiro ao Estado, porquanto o faturamento foi oferecido à tributação, redundando apenas num descumprimento de obrigação acessória.

O debate encontra eco no direito tributário penal e como tal será apreciado, com forte remissão aos postulados do direito criminal, notadamente os princípios reitores de aplicação da pena.

Vamos a eles.

Inicialmente é preciso saber da autoria da irregularidade. Dúvidas não há de que efetivamente foi o autuado quem adotou a conduta fiscal equivocada. Ele mesmo reconhece isto implicitamente em sua peça impugnatória, pois nela não se vê pleito de cancelamento da exigência em face de configurar-se a ilegitimidade passiva.

Nada a esmiuçar sobre este aspecto. A autoria da conduta está caracterizada e é verdadeiramente direcionada para a pessoa apontada no corpo do auto de infração, na parte reservada aos Dados

do Contribuinte.

Superado este ponto, cabe saber agora a respeito da materialidade da infração no sentido de identificar se o comportamento irregular do autuado efetivamente existiu.

A resposta, decididamente, é positiva.

À época da ocorrência dos fatos geradores, exercia o sujeito passivo a atividade principal de comercialização no varejo de bicicletas e triciclos, suas peças e acessórios, dentre outras atuações secundárias, conforme atesta o documento de fl. 11.

Além disto, auferiu a defendant no ano-calendário de 2013, receita bruta anual de R\$464.202,75, circunstância comprovada através do extrato de fls. 41 e 42.

Logo, com tais credenciais, vale dizer, atividade varejista e faturamento no ano superior a R\$180.000,00, ficava o autuado, a partir de 01.3.2014, compelido a operar suas transações mercantis utilizando-se do ECF, nos termos do art. 202, §1º, IX e §4º, do RICMS-BA, cuja dicção merece ser reproduzida:

“Art. 202. O contribuinte fica obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) no estabelecimento em que ocorrer vendas a varejo de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes do ICMS.

§ 1º A obrigatoriedade prevista no caput **não se aplica** às seguintes operações ou prestações:
(...)

IX - realizadas por contribuintes do ICMS cuja receita bruta anual **não exceda** a R\$180.000,00 (cento e oitenta mil reais).

(...)

§ 4º Os contribuintes, cuja receita bruta anual **ultrapassar pela primeira vez** a R\$180.000,00 (cento e oitenta mil reais), ficarão **obrigados** a utilizar o ECF em todos os seus estabelecimentos, **a partir de 1º de março do ano seguinte**” (negritos da transcrição).

À luz da construção mental atrás desenvolvida, fica patenteada a materialidade da infração praticada pelo autuado, na medida em que este, em 2013, na qualidade de comerciante varejista, experimentou receita bruta excedente a cento e oitenta mil reais, particularidade que o forçava a trabalhar com ECF a partir de 01.3.2014, tudo com base em prova fundamentada neste processo.

Assim, agiu com acerto o fisco em imputar-lhe uma sanção pecuniária por ter desrespeitado normas tributárias claramente expostas na legislação de regência.

A questão fulcral agora a se enfrentar é a respeito da tipificação da pena, no esforço de melhor enquadrar a conduta irregular nos dispositivos punitivos previstos na Lei Instituidora do ICMS, na trilha do brocado de que será nulo o “crime” e nula a pena sem haver lei prévia, acompanhada do perfeito enquadramento legal.

E aqui reside a nota contraditória principal do presente processo.

‘ as seguintes multas:

(...)

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

(...)

h 2% (dois por cento) do valor da operação ou prestação de serviço ao contribuinte **obrigado** ao uso de equipamento de controle fiscal **que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento**” (negritos da transcrição).

No ver do representante empresarial, a penalidade admissível seria aquela circunscrita no art. 42, XIV-A, da mesma Lei antes citada, a saber:

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

(...)

XIV-A - R\$690,00 (seiscentos e noventa reais), aos estabelecimentos comerciais:

*a) que forem identificados realizando operações **sem a emissão da documentação fiscal correspondente**” (negritos da transcrição).*

Do cotejo entre uma e outra previsão de lei, a conduta flagrada pela fiscalização adequa-se muito melhor à regra da tipificação estabelecida no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei 7014/96, conforme está apontado na peça acusatória de lançamento.

Isto porque, pelo princípio da especialidade da pena, o comando contido no citado dispositivo coaduna-se proximamente ao comportamento irregular do autuado.

Ao faturar acima do limite estabelecido na norma, passou o autuado varejista a ter que usar o ECF e, consequentemente, teria que emitir cupons fiscais em lugar de qualquer outro documento fiscal, exatamente como aponta o multicitado mandamento legal, pois ficou constatado nas amostras de fls. 47 a 53 que o impugnante não possuía o citado equipamento emissor (fl. 16) e, em substituição a ele, continuou a expedir Notas Fiscais de Vendas a Consumidor.

O preceito do inciso XIV-A não se amolda especificamente à conduta típica, ao contrário do inciso XIII-A, ganhando o primeiro, concepção muito mais generalizante, que até poderia ter cabimento na questão sob exame, caso não existisse o último inciso citado, de tipificação muito mais condizente com o caso concreto.

O inciso XIV-A ganha mais adequação àquelas situações em que o contribuinte, mesmo desonerado de pagar o ICMS, resolve não emitir qualquer documento fiscal para acobertar a operação. Ou para outras situações em que não se encontre um enquadramento sancionatório mais específico.

Sendo assim, é de se admitir como correto o enquadramento feito pelo preposto fiscal, tanto na materialidade como na tipificação da pena.

A última tarefa fixativa da pena será saber se, dadas as circunstâncias verificadas no caso concreto, será possível diminuir a penalidade pecuniária, usando-se das prerrogativas processuais contempladas no art. 158 do RPAF-BA, abaixo transcrito:

*“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**” (negritos da transcrição).*

Entramos, portanto, no terreno da dosimetria da pena.

Nesta fase intelectiva, sem se preocupar com o rigorismo metodológico existente no direito penal para fazer a dosagem quase matemática da punição a ser aplicada, é preciso aferir as circunstâncias agravantes e atenuantes que circundaram a conduta do autuado, aliado a um esforço de proporcionalização do valor da multa a ser imputado.

Do lado das agravantes, há que se considerar os seguintes aspectos:

1. O fato do contribuinte ter permanecido em situação irregular durante quase cinco anos, de março de 2014 a dezembro de 2018, oportunidade em que, pela simples observação do comércio local e de cidades maiores, notar-se-ia que até mesmo as pequenas empresas estavam fazendo uso do ECF, porquanto o autuado, na qualidade de consumidor final e cidadão, ao efetuar suas compras, obtinha de outros comerciantes o cupom fiscal respectivo.
2. A circunstância de não poder ser alegado em seu favor o desconhecimento da lei, pois assim ficaria fácil para qualquer pessoa afirmar que ignorava a norma para dela desviar-

se do cumprimento. Ademais, ainda que o autuado seja comerciante de porte diminuto, não seria crível que não dispusesse de mínima assessoria contábil para orientá-lo a comprar o ECF e passar a comerciar com cupons fiscais, deixando de lado as NFVCs. Aliás, os extratos do “Simples Nacional” e a escrituração do Livro Caixa seguindo a técnica contábil bem demonstram que contava o contribuinte com assessoria tributária.

Já do lado das atenuantes, há que se levar em conta os fatores abaixo:

1. Como lado reverso da moeda, o fato do fisco estadual ter demorado muito tempo em empreender verificações nas obrigações tributárias acessórias titularizadas pelo autuado, oportunidade em que, num lapso menor, o agente fazendário teria a chance de orientá-lo a abandonar a prática das NFVC e imediatamente providenciasse a instalação do ECF no seu estabelecimento. Tal demora, inapelavelmente, acabou redundando pelo longo decurso do tempo numa penalidade bem maior do que aquela que seria aplicada se o Estado fosse mais diligente e vigilante.
2. A circunstância do autuado experimentar faturamento enquadrável como microempresa, mostrando baixa capacidade contributiva, de sorte que uma multa ao redor de cinquenta mil reais - a números de hoje -, aplicável a contribuinte com reduzida expressividade patrimonial, há de ferir os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, sempre lembrados na imposição de sanções econômicas, mormente quando se trata da hipótese em que se deve dar tratamento diferenciado e favorecido a empresários de pequeno lastro.

Neste compasso, aliamo-nos ao pensamento de Eduardo Sabbag (In Manual de Direito Tributário, 2016, p. 258):

“Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres - o preventivo e o punitivo -, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte” (negritos da transcrição).

3. O fato do tesouro estadual não ter sofrido qualquer prejuízo na arrecadação, em face do autuado ter emitido NFVCs em lugar dos cupons fiscais extraídos de ECF. Vê-se na Relação de DAEs juntadas às fls. 19 a 23 que o contribuinte costuma cumprir com os recolhimentos do ICMS, não só através da rubrica “Simples Nacional”, mas também aqueles pagos a título de antecipação total e parcial, o que enuncia não ter havido intenção de sonegar. Seria exagero imputar-lhe sanção tão desproporcional, dada a regularidade nos recolhimentos do imposto de 2014 a 2018.

Quanto ao fato do montante proposto induzir confisco, em ferimento à CF/88, não tem este Colegiado a competência para examinar o cometimento de eventuais inconstitucionalidades.

Assim, do total das cinco circunstâncias relevantes para dosimetria da multa, a que deve ser considerada como de muito maior relevância é a atenuante da conduta do contribuinte não ter suscitado prejuízo ao erário da Bahia, haja vista os recolhimentos de ICMS comprovados nos autos, o que faz transportar a penalidade para um patamar razoável se houver uma redução de 90% na multa proposta, remanescente ainda para aplicação o percentual de 10% sobre o faturamento.

Neste sentido, julgo **procedentes** as infrações 01 e 02, com homologação dos pagamentos pelo setor competente, e considero **parcialmente procedente** a infração 03, reduzindo a multa inicial para 10% do montante, isto é, R\$4.555,49.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232109.0003/19-8, lavrado contra **THIAGO LIMA BELARMINO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$2.677,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$4.555,49**, prevista inciso XIII-A, “h” do citado dispositivo, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA