

A. I. Nº - 232109.0003/19-8
AUTUADA - THIAGO LIMA BELARMINO
AUTUANTE - MAURO SÉRGIO COQUEIRO GAMA
ORIGEM - INFAZ 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 vendas 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 defendente, 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 defendente 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 brocardo 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 estatuída 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, conseqüentemente, 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 intelectual, 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, remanescendo 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 5ª 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