

Num só tom: Se o lançamento não pudesse ser apreciado, não haveria necessidade de se instaurar um debate tributário administrativo, atentando-se para os princípios do contraditório e da ampla defesa, dentre outros, inclusive o de cooperação das partes, este último expressamente indicado na lei adjetiva civil de 2015.

Assim, o fato de terem sido aportados no lançamento, documentos fiscais inexistentes, poderia no máximo suscitar a sua exclusão do *quantum debeatur*. Apenas o tributo daí resultante seria afastado do crédito tributário, julgando-se a infração procedente em parte.

Entretanto, ao analisar as notas fiscais tidas como inexistentes pela impugnante, verifica-se às fls. 23 (frente e verso) que a NF 87236, de 16.6.2014, não repercutiu penalidade alguma, bastando para atestar isto observar a coluna “MULTA” do demonstrativo produzido pela fiscalização. Portanto, não há nada a considerar neste caso que pudesse influenciar no montante constituído.

Já a NF 117341, de 15.10.2015, lançada no demonstrativo fiscalizatório à fl. 35, revela de fato uma sanção pecuniária na ordem de R\$5,07. Entretanto, a articulação defensiva, calcada na afirmativa deste documento fiscal não constar da base informatizada da SEFAZ baiana, não veio munida de argumentação capaz de demover a afirmação de que os demonstrativos juntados pela autuante – elemento probatório resultante do exame dos dados da escrita do contribuinte - refletiram a Escrituração Fiscal Digital (EFD) transmitida, dentro da qual não se verificou o registro do citado documento fiscal.

Vale asseverar, que um dos procedimentos de auditoria, foi cotejar as notas fiscais eletrônicas emitidas contra a defendente e compará-las com a EFD, se foram registradas ou não. Aquelas não detectadas nesta última serviram de objeto para a autuação, a partir do relatório-demonstrativo extraído do próprio sistema verificativo da Fazenda Estadual.

Pelo exposto, considero não subsistente a nulidade invocada.

No que toca à decadência parcial, a pretensão resistiva considera que os fatos geradores compreendidos de janeiro a outubro de 2013 já não mais podem ser reclamados, à vista do art. 150, §4º do CTN, considerando que o termo final para contagem do prazo decadencial se deu em 08.10.2018, data da ciência do auto de infração por parte do contribuinte.

Sem embargo, a hipótese aqui aplicável é a prevista no art. 173, I, do *Codex* Tributário.

Isto porque, a exigência traduz multa pela falta do registro de entradas da EFD de notas fiscais eletrônicas representativas de operações de circulação de mercadorias, tendo a autuada como destinatária.

Aqui não se constata tratar-se de situações em que o sujeito passivo declara a ocorrência do fato imponível e paga o imposto parcialmente, em face destas operações tributadas. Ao revés, o que se examina aqui é a falta de declaração de operação mercantil em face de ato omissivo de registro na escrita digital.

Neste compasso, não tinha o sujeito ativo imediatas condições de verificar instantaneamente que o tributo declarado foi recolhido parcialmente, tomando logo as providências para a sua regularização, hipótese em que o lapso decadencial começa a contar a partir da ocorrência do fato gerador.

Até porque, o crédito tributário em jogo refere-se a penalidade pecuniária, por descumprimento de obrigação acessória, e, portanto, não se ligou diretamente a inadimplemento da obrigação principal.

Sendo assim, a regra de decadência a ser aplicada é a contida no art. 173, I do CTN, de modo que a contagem do prazo extintivo terminaria em 01.01.2019, primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponível, de sorte que todos os fatos geradores relacionados na infração – inclusive o mais remoto, que alude a janeiro de 2013 – estão invulnerados pelos efeitos decadenciais.

Afastada a arguição de decadência.

Dito isto, é de se fazer o exame de mérito.

É atacada a exigência sancionatória sob o argumento de que 399 (trezentos e noventa e nove) documentos fiscais não lançados na escrita do estabelecimento autuado o foram em outros estabelecimentos da empresa, por equívoco contábil, o que por si só já poderia afastar a imposição da multa de 1% sobre o valor não registrado.

Para tanto, é encartada, na peça impugnatória, às fls. 53 a 65, uma listagem de notas fiscais na qual se vê indicação dos CNPJs dos emitentes das notas fiscais, e não do destinatário das mercadorias, não sendo possível aferir, nem mesmo através desta lista, se as mercadorias foram registradas em outra escrita e para quais estabelecimentos da mesma empresa isto se verificou.

Independente de ser tal elemento informativo insuficiente para atestar o registro das notas fiscais eletrônicas pertencentes ao defendente em outro estabelecimento da mesma empresa, o fato é que a infração decorreu da entrada no estabelecimento autuado de mercadoria tributável sem o devido registro na EFD.

Esta é a infração que justificou a aplicação da penalidade pecuniária.

As notas fiscais eletrônicas que lastrearam o lançamento pertencem ao estabelecimento autuado e somente ele é que poderia proceder ao registro em sua escrituração fiscal digital. Mais ninguém. Nem mesmo estabelecimentos da mesma empresa, os quais possuem escrita própria e devem apenas registrar notas fiscais a eles destinadas.

Já é por demais conhecido e consagrado, no campo do ICMS, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de sorte que, em regra, os fatos jurídicos-contábeis relacionados a um estabelecimento não podem ser aproveitados por outro, pois do contrário, haveria dificuldades de controle na fiscalização e, em alguns casos, ganho de arrecadação num Estado em detrimento do outro.

O tratamento individualizado do estabelecimento encontra eco desde a LC 87/96, diploma que estatui normas gerais do ICMS, por força do art. 155, §2º, XII da Lei das Leis de 1988.

Naquele diploma complementar, **são inúmeras as passagens que focam na figura jurídica do estabelecimento** (e não da empresa), exemplificativamente como se deflui dos arts 32 e 33, abaixo transcritos:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

- I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;
- II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no **estabelecimento** para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior;
- III - entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

- I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do **estabelecimento** nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)
- II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no **estabelecimento**: (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - b) quando consumida no processo de industrialização; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000 e com nova redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)
- III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do **estabelecimento**, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.
- IV - somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo **estabelecimento**: (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. (Alínea com redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)” *(negritos da transcrição).*

Igual raciocínio se aplica também na Lei Baiana institutiva do ICMS, o qual ganham destaque o art. 14, caput e §2º, também reproduzidos, de modo a fenecer qualquer tentativa de livrar-se da penalidade, só porque as notas fiscais eletrônicas podem ter sido registradas em outra escrita fiscal.

“Art. 14. Para os efeitos desta Lei, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoa física ou jurídica exerça suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.

§ 1º Na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.

§ 2º É autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.” (destaques da transcrição).

Note-se que o tipo tributário penal aponta cristalinamente que a sanção financeira decorre da falta de entrada no estabelecimento, e não na empresa, conforme se extrai da dicção do art. 42, IX, da Lei estadual atrás mencionada:

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

(...)

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal” (destaques não originais).

Assim, não pode prosperar o argumento de que parte das notas fiscais afetadas pelo lançamento foi aproveitada na escrita de outros estabelecimentos da mesma empresa.

Isto posto, considero o Auto de Infração PROCEDENTE.

VOTO DIVERGENTE (ARIVALDO)

Em que pese o brilhante e fundamentado voto do i. Relator, peço vênica para proferir divergência que a despeito de não afetar a conclusão pela procedência do feito, proporá condução exegética diversa da norma aplicada ao caso, bem como manejo vário do conteúdo jurídico de entorno da aplicação da norma penal tributária, tomando por espeque nos seguintes excertos do voto que se fará adiante, que, repita-se, nenhum reparo merece quanto ao resultado pela procedência, sobretudo, porque, não obstante os argumentos defensivos, caso fossem confirmados, teriam o condão de afastar o dolo, deixando pendente apenas um eventual erro de escrituração, bastante na opinião deste Relator para afastar ou reduzir a aplicação da penalidade, esta arguição defensiva não restou comprovada nos autos.

Antes de adentrar o tema objeto de divergência, em prestígio da didática, vale rememorar a acusação fiscal e o voto a que se refere o presente texto, sendo assim, registro que aquela teve por fundamento a constatação de falta de escrituração de 399 (trezentos e noventa e nove) notas

fiscais acarretando imposição de penalidade pecuniária no montante histórico de R\$80.982,76, calcada no enquadramento legal nos arts. 217 e 247 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2.012 e tipificação no art. 42, IX da Lei 7.014/96.

Quanto às ponderações a serem manejadas na presente divergência, terão por base as assertivas a seguir proferidas no voto do relator:

Para tanto, é encartado na peça impugnatória às fls. 53 a 65 uma listagem de notas fiscais na qual se vê indicação dos CNPJs dos emitentes das notas fiscais, e não do destinatário das mercadorias, não sendo possível aferir, nem mesmo através desta lista, se as mercadorias foram registradas em outra escrita e para quais estabelecimentos da mesma empresa isto se verificou.

Independente de ser tal elemento informativo insuficiente para atestar o registro das notas fiscais eletrônicas pertencentes ao defendente em outro estabelecimento da mesma empresa, o fato é que a infração decorreu da entrada no estabelecimento autuado de mercadoria tributável sem o devido registro na EFD.

Esta é a infração que justificou a aplicação da penalidade pecuniária.

As notas fiscais eletrônicas que lastrearam o lançamento pertencem ao estabelecimento autuado e somente ele é que poderia proceder ao registro em sua escrituração fiscal digital. Mais ninguém. Nem mesmo estabelecimentos da mesma empresa, os quais possuem escrita própria e devem apenas registrar notas fiscais a eles destinadas.

Já é por demais conhecido e consagrado, no campo do ICMS, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, de sorte que, em regra, os fatos jurídicos-contábeis relacionados a um estabelecimento não podem ser aproveitados por outro, pois do contrário, haveria dificuldades de controle na fiscalização e, em alguns casos, ganho de arrecadação num Estado em detrimento do outro.

O tratamento individualizado do estabelecimento encontra eco desde a LC 87/96, diploma que estatui normas gerais do ICMS, por força do art. 155, §2º, XII da Lei das Leis de 1988.

Naquele diploma complementar, são inúmeras as passagens que focam na figura jurídica do estabelecimento (e não da empresa), exemplificativamente como se deflui dos arts 32 e 33, abaixo transcritos:

(...)

Assim, não pode prosperar o argumento de que parte das notas fiscais afetadas pelo lançamento foi aproveitada na escrita de outros estabelecimentos da mesma empresa.

Isto posto, considero o Auto de Infração PROCEDENTE.

Entendo que, de fato, é incontroverso que o termo "infração" não está intrinsicamente ligado a cometimento de crime, tão pouco exige imputação do dolo, sobretudo porque para o Direito Tributário, a infração é qualquer ato que implique em descumprimento da legislação tributária, mesmo que não configure crime. Veja-se o que diz o art. 136 do CTN:

Art. 136. 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 que torna peremptório que a mera inobservância de uma lei, ainda que não configure crime ou dolo, é infração. Neste sentido o texto da exação em questão que sem relativizar quanto a sua causa ou intenção fraudulenta ou não, repeliu a conduta em tela:

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

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Contudo, não se pode olvidar do regramento contido no art. 158 do RPAF.

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. Grifei.