

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0118/21-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.
RECORRIDOS - AUTO POSTO COLUMBIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0107-03/22-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0042-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTAS. Penalidades reduzidas pelo JJF para exclusão das operações escrituradas. Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão da JJF. De ofício, excluída a multa de dezembro/2020 da exação 3, por não constar a competência do lançamento original. Modificada, de ofício, a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0107-03/22-VD, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito original exigido, em valor superior a R\$ 200.000,00, como determina o art. 169, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o total do débito no valor histórico de R\$ 288.733,65, referente a três infrações, todas objetos recursais, diante das seguintes acusações:

Infração 01 – 016.001.001 – Multa no valor de R\$ 2.419,46, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 2016; janeiro a novembro de 2017.

Infração 02 – 016.001.002 – Multa no valor de R\$ 100.175,57, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 2016; janeiro a novembro de 2017.

Infração 03 – 016.001.006 – Multa de R\$ 186.138,62, correspondente a 1% da entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a novembro de 2020.

A Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 35.587,43, ao afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, tecer as seguintes considerações:

VOTO

[...]

Quanto ao mérito, Auto de Infração trata da falta de escrituração de documentos fiscais no registro de entradas, referentes a mercadorias, bens ou serviço tomado sujeitos a tributação e não tributáveis (Infrações 01, 02 e 03).

A legislação prevê a aplicação de multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenha sido utilizado sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96).

A falta de escrituração ou lançamento de documentos fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de documentos fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais

impede o mencionado controle.

O Defendente alegou que as notas fiscais arroladas pelo Autuante no demonstrativo que fundamenta as imputações estão lançadas no livro de registro de entrada. Desta forma, estando comprovado o registro das entradas de mercadorias não cabe a aplicação de multa por falta de escrituração fiscal.

Na Informação Fiscal, o Autuante reconheceu que houve erro na lavratura do Auto de Infração, porque diversas notas fiscais eletrônicas constantes no levantamento fiscal, na verdade, estavam escrituradas. Anexou ao presente PAF novos demonstrativos corrigidos.

Sempre que o Defendente aponta fatos e dados divergentes daqueles mencionados e apurados pelo Autuante deve ser analisada a documentação do Contribuinte, sendo de responsabilidade do preposto fiscal a análise dos documentos apresentados e elaboração de demonstrativos apurando a existência ou não de débito remanescente.

Não acato as alegações defensivas apresentadas após a revisão realizada pelo Autuante, considerando que não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado pelo autuante.

Mantido parcialmente o lançamento fiscal, no valor total de R\$ 35.587,42, conforme quadro abaixo, considerando a revisão efetuada pelo Autuante para excluir os documentos fiscais comprovados nas três infrações.

[...]

O Autuado requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus Patronos indicando o endereço para receber correspondências.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/99, a 3ª JJF recorreu de ofício, da própria Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo, tempestivamente, às fls. 84 a 88 dos autos, apresentou Recurso Voluntário, pelo qual, inicialmente, alega a ocorrência da decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 2016, eis que somente em julho de 2021 a autuada teve ciência da autuação.

O apelante alega, ainda, a inobservância do princípio da verdade material, visto que apresentou provas inquestionáveis dos equívocos do autuante, pois todas as notas fiscais foram devidamente registradas nos livros de entrada dos exercícios de 2016 a 2019, destarte, o próprio autuante na sua informação fiscal ter reconhecido o equívoco, em que pese não ter atentado aos livros de entrada (doc. 1) juntados pelo autuado e que fazem constar, também, as Notas Fiscais de nºs: 488809, 10206, 85, 2324, 11496, 9356, 1437, 982, 26400, 10529, 10498, 22650, 2275, 2474, 101286, 170698, 2501, 507670, 507901, 508437, 10925, 61519, 2626, 14115, 995, 996, 103655, 997, 4605, 7118, 4615, 11107, 2015, 26314, 2391, 7185, 18769, 889, 2717, 11309, 10559, 30049, 364456, 2082, 11507, 30799, 2845, 1522, 11692, 2922, 7093, 31516, 23022, 31698, 31714, 7169, 7172, 11922, 2805, 31982, 17149, 3032, 415411, 24292, 12107, 3079, 24413, 3105, 174, 7401, 6980, 7424, 7766, 12314, 33204, 3147, 70781, 33562, 3181, 533628, 7629, 3208, 12516, 33921, 17999, 1573, 3284, 3289, 12702, 6362, 7849, 12388, 25025, 3333, 3349 e 12879, dentre outras, diante da simples análise e comprovação nos livros fiscais de entrada, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo fiscal.

Por fim, o recorrente pede que as intimações sejam dirigidas exclusivamente aos patronos do autuado e a improcedência do Auto de Infração, do que anexa, às fls. 90 a 351 dos autos, cópia do livro (físico) Registro de Entradas, como prova de suas alegações.

Na sessão de julgamento de videoconferência, ocorrida em 13/02/2023, a patrona do recorrente, Dra. Jéssica da Silva Cordeiro, OAB/BA nº 52.763, acrescentou às suas razões recursais o pedido de cancelamento ou redução da multa, nos termos previstos no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, sob a alegação de que, à época dos fatos, vigia tal conteúdo normativo.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito exigido no Auto de Infração de R\$ 288.733,65 para R\$ 35.587,43, previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, inerente ao estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 70.293.615.

No Recurso de Ofício, inerente às três infrações relativas a entradas no estabelecimento de mercadorias sem registro na EFD (**016.001.001**, no valor de R\$ 2.419,46 e reduzida para R\$ 1.746,31; **016.001.002**, de R\$ 100.175,57 para R\$ 27.153,77 e **016.001.006**, de R\$ 186.138,62 para R\$ 6.687,35), verifica-se que as desonerações parciais decorreram da revisão do levantamento fiscal, às fls. 47 a 53v dos autos, oportunidade em que o autuante reconheceu *“que, de fato, houve erro na lavratura do auto de infração e diversas notas fiscais tidas como não escrituradas estavam escrituradas”*, cujos valores foram acatados pela JJF.

Diante de tais considerações, concordo com a desoneração procedida na Decisão recorrida, em vista que decorreu da análise minudente do preposto fiscal, quanto à existência de erros no levantamento fiscal, ao admitir que parte das notas fiscais foi escriturada, razão de concluir pelo Não Provimento do Recurso de Ofício e manter a Decisão recorrida.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, no tocante à prejudicial de mérito de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 2016, eis que somente em julho de 2021 teve ciência da autuação, nos termos previsto no art. 150, § 4º do CTN, *há de esclarecer* que a PGE/PROFIS já uniformizou entendimento, através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, **apurar o montante do imposto devido**, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Em consequência, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com base no art. 173, I do CTN, quando o contribuinte:

- a) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
- b) não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação/prestação tributável;
- c) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, as exações 1 a 3 decorreram da falta de registro de notas fiscais no livro fiscal, resultando em penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória de fazer e, em consequência, **por não haver lançamento por homologação e muito menos recolhimento**, não se sujeitam a contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN e sim a do art. 173, I do CTN, cujo direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal conclusão é corroborada pela PGE/PROFIS, ao editar o citado Incidente de Uniformização, para efeito de aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, reporta-se sempre a expressão *“ocorrência do fato gerador”* (também contido no art. 150, § 4º do CTN), pela qual se refere à obrigação tributária principal, ou seja, quando o contribuinte tem por prestação (dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro), já que a obrigação tributária acessória é quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da

fiscalização dos tributos, conforme art. 113, § 2º do CTN.

Diante de tais considerações, concluo que, quando da ciência do lançamento de ofício, em julho/2021, sob a égide do art. 173, I do CTN, não havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 2016, já que o prazo se expirava em 31/12/2021.

Quanto à alegação recursal de que todas as notas fiscais foram devidamente registradas nos livros de entrada dos exercícios de 2016 a 2019, do que relaciona as Notas Fiscais de nºs: 488809, 10206, 85, 2324, 11496, 9356, 1437, 982, 26400, 10529, 10498, 22650, 2275, 2474, 101286, 170698, 2501, 507670, 507901, 508437, 10925, 61519, 2626, 14115, 995, 996, 103655, 997, 4605, 7118, 4615, 11107, 2015, 26314, 2391, 7185, 18769, 889, 2717, 11309, 10559, 30049, 364456, 2082, 11507, 30799, 2845, 1522, 11692, 2922, 7093, 31516, 23022, 31698, 31714, 7169, 7172, 11922, 2805, 31982, 17149, 3032, 415411, 24292, 12107, 3079, 24413, 3105, 174, 7401, 6980, 7424, 7766, 12314, 33204, 3147, 70781, 33562, 3181, 533628, 7629, 3208, 12516, 33921, 17999, 1573, 3284, 3289, 12702, 6362, 7849, 12388, 25025, 3333, 3349 e 12879, devendo, portanto, serem excluídas do demonstrativo fiscal, vislumbro que o apelante faz da sua peça recursal um verdadeiro “exercício de adivinhação de onde se encontra o erro”, ao relacionar inúmeras notas fiscais e sequer indicar a que infração e período se reportam.

Contudo, a partir dos arquivos excel, ínsito na mídia de fl. 54 dos autos, os quais reproduzem as relações analíticas (por notas fiscais) das referidas infrações, como constam às fls. 47 (verso) a 52 dos autos, daqueles documentos relacionados pelo recorrente, apenas consegui identificar a Nota Fiscal nº 12879, de 01/11/17, contida na infração 16.01.02. Assim, vislumbro ineficaz e improdutivo a citação de tais documentos, os quais, repita-se, sequer foram vinculados às infrações e muito menos ao período, de modo a comprovar que compreendiam das exações e, a partir daí, analisar se devida a exclusão do valor remanescente.

Porém, fato de maior relevância é que, por se tratar de levantamento fiscal sobre dados importados da Escrituração Fiscal Digital (EFD), enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ, que, nos termos do art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo autuado (Convênio ICMS 143/06), logo, **única escrita válida** e de exclusiva responsabilidade do contribuinte, conforme art. 215 do RICMS, vigente à época, **não deve ser confrontada por escrituração paralela** de livros fiscais (fls. 90 a 351), se acaso nela existam dados diversos e sem valor legal, o que sequer restou provado.

Portanto, Registro de Entrada, via livro físico, trata-se de uma escrita fiscal paralela e sem qualquer valor legal ou probante para destituir ou invalidar as informações ínsitas no arquivo da Escrituração Fiscal Digital (EFD), enviadas pelo próprio contribuinte através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), consideradas válidas após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA), nos termos do art. 250 do RICMS/BA, cujos dados subsidiaram os levantamentos fiscais que fundamentam as exações, sendo as alegações e documentos incapazes à reforma da Decisão recorrida. Em consequência, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Contudo, de ofício, excluo o valor da multa de R\$ 15,95, relativo ao mês de dezembro de 2020 da infração 3 (16.01.06), considerado indevidamente na revisão fiscal e pela Decisão recorrida, às fls. 52 e 74 dos autos, por não constar tal competência do lançamento original.

Por fim, quanto à pretensão para dispensa/redução das penalidades, independentemente das razões citadas pelo recorrente, estamos impossibilitados de tal análise em decorrência da revogação do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ocorrida através da Lei nº 14.183, de 12/12/19, efeitos a partir de 13/12/19.

Registre-se que, Parecer PGE/PROFIS-NCA, ínsito no PAF relativo ao Auto de Infração nº 146468.3004/16-3 (ACÓRDÃO CJF Nº 0172-11/20-VD), concluiu se aplicar a ultratividade da norma mais benéfica ao contribuinte, quando o pedido for feito na vigência da possibilidade de redução

da penalidade, fato este que não se coaduna ao caso concreto, conforme excerto a seguir:

[...]

Em face do exposto, tendo sido feito o pedido de redução da penalidade antes da revogação da norma, entendo aplicável a ultratividade da norma mais benéfica ao contribuinte, além de se preservar o direito subjetivo à resposta do Estado ao seu pleito, pedido este realizado quando existente a possibilidade de redução da penalidade.

É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/NCA para análise.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, mas, de ofício, modifico a Decisão recorrida apenas quanto ao valor da infração 3, reduzindo de R\$ 6.687,35 para R\$ 6.671,40, em decorrência de exclusão da multa de R\$ 15,95, relativo ao mês de dezembro de 2020, por não compreender do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Senhor Presidente, Nobre Relator, Distintos Pares, peço licença para deixar registrada uma inquietação que, a despeito de neste caso concreto não influenciar o resultado do julgamento, parece-me relevante para orientar decisões em casos semelhantes.

Ou seja, **já adianto que adiro à conclusão do Relator**, pelo não provimento de ambos os recursos, mantendo o Auto de Infração parcialmente procedente nos termos da decisão de piso, mas me parece que calha tecer algumas considerações complementares.

Perscrutando o RPAF/99, dele não extraio norma que fixe ao agente de Fiscalização o dever de, no curso da Ação Fiscal, solicitar esclarecimentos – embora esse pedido de esclarecimentos esteja a ele facultado, sendo obrigatória a juntada do Termo de Intimação caso decida solicitá-lo (art. 28, inciso II, do RPAF/99).

Ou seja, ainda que a cobrança do crédito tributário decorra necessariamente de atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN), há margem de liberdade da Fiscalização em avaliar se os elementos presentes são suficientemente claros, ou se demandam esclarecimentos. E, como sabemos, as decisões discricionárias demandam fundamentação, e são passíveis de revisão (seja administrativa, seja jurisdicional), dentro de certos limites.

Fiquei impressionado quando o Nobre Relator asserta que “*vislumbro que o apelante faz da sua peça recursal um verdadeiro ‘exercício de adivinhação de onde se encontra o erro’, ao relacionar inúmeras notas fiscais e sequer indicar a que infração e período se reportam*”.

Ora, o que vejo, com a devida licença, é que o próprio lançamento gera um certo exercício de adivinhação, postergando toda a atividade de debate para a fase contenciosa do procedimento, quando poderia simplesmente depurar o seu lançamento – que, efetivamente foi depurado em momento posterior, reduzindo-se a multa, em valor histórico, de R\$ 288.733,65 para R\$ 35.587,43 (pouco mais de 10% do valor lançado) – com um pedido de esclarecimentos. Algo muito simples, sucinto, e aderente ao dever de colaboração (princípio da colaboração) que imprime a todos os integrantes da relação jurídica processual.

No caso concreto, não me parece que se atingiu o grau de “cerceamento” do direito de defesa, o que seria evidentemente causa de nulidade processual (art. 18, inciso II, do RPAF/99).

Todavia, não há dúvidas de que **a defesa poderia ter sido facilitada**, eventualmente com a obtenção de um convencimento em fase prévia, se em lugar de receber o Interessado uma Notificação de Auto de Infração, recebesse a lista de notas fiscais que, emitidas via Portal da Nota Fiscal Eletrônica, não constavam da EFD do contribuinte, devendo esse prestar esclarecimentos.

Assim, poderia o preposto da Autoridade Fiscal aferir a argumentação do contribuinte antes do lançamento, depurando parte da matéria justificável – e que foi, efetivamente, justificada –, inibindo que, de modo simétrico, o contribuinte viesse a se defender oferecendo um apanhado de notas fiscais descoordenadas. Essa depuração a mim me parece ínsita ao modelo de processo

tributário adotado no País, concorrendo para um contencioso menos laborioso.

São essas as minhas observações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269138.0118/21-4**, lavrado contra **AUTO POSTO COLUMBIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 35.571,48**, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO EM SEPARADO

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS