

A. I. N° - 278996.0006/22-0
AUTUADO - SODECIA DA BAHIA LTDA
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA
ORIGEM - DAT METRO - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO – INTERNET – 10/03/2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N°. 0019-06/23-VD**

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. c) MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro de todas as notas fiscais listadas na autuação, apenas as operações não realizadas, indicadas pela autuada. Infrações parcialmente subsistentes. Não acolhido o argumento quanto a ocorrência de decadência. Superadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de junho de 2022 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 58.529,63, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **016.001.001**. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, ocorrência lançada em janeiro a maio, julho a novembro de 2017. Valor da infração: R\$ 2.124,26.

Infração 02. **016.001.002**. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, com a multa aplicada no montante de R\$ 29.688,89, para ocorrências nos meses de janeiro a novembro de 2017.

Infração 03. **016.001.006**. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, no período de dezembro de 2017, janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2018, e janeiro, março, maio, junho, agosto a outubro e dezembro de 2019, totalizando a exação R\$ 26.716,63.

A autuada, por seu advogado devidamente constituído nos termos do instrumento de fl. 49, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 42 a 52, onde argumenta após breve síntese dos fatos, a título de preliminar que antes de adentrar nas razões de mérito da presente impugnação, é imperioso destacar que parte da pretensa penalidade tributária exigida pela Autoridade Fiscal se extinguiu pelo decurso do prazo decadencial.

Justifica tal posição diante do fato de a conduta passível de ocasionar o lançamento de penalidade tributária deve corresponder a uma ação comissiva ou omissiva praticada pelo contribuinte, e no caso da multa prevista, a ação do contribuinte que pode dar causa ao lançamento de ofício da referida multa decorre da suposta ausência de escrituração de mercadorias, bens ou serviços que entraram em seu estabelecimento.

Trata-se, portanto, de multa por descumprimento de obrigação acessória ao pagamento do ICMS (obrigação principal) e de acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso, o ICMS, o prazo decadencial para que se constitua o crédito tributário tem como termo inicial a ocorrência do fato gerador, se encerrando após o transcurso do prazo de cinco anos,

Aplicando-se o dispositivo ao presente caso, aduz que o fato gerador da infração se deu na data da suposta entrada da mercadoria, bem, ou serviços que não foram escriturados na EFD, ou, quando menos, na data de término do período de apuração

Isto porque, após a declaração e pagamento parcial do ICMS devido, a Autoridade Fiscal já possuía todos os elementos necessários para verificar a validade da escrituração transmitida, dispondo do prazo de cinco anos para não homologar o pagamento do ICMS declarado e pago (Doc. 04 – Comprovante de declaração e pagamento do ICMS de janeiro a maio/2017) na respectiva competência e realizar o lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 42, inciso IV da Lei 7.014/96, objeto da presente autuação.

Ocorre que, só veio a ser notificada da lavratura do presente Auto de Infração em 21/06/2022 (terça-feira), ou seja, após o transcurso do prazo de cinco anos do fato gerador da penalidade em relação à competência de janeiro/2017 a maio/2017, situação que evidencia o decurso do prazo decadencial para aplicação da penalidade exigida pela Autoridade Fiscal em relação a essas competências.

Pontua ser evidente o decurso do prazo decadencial quinquenal previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN, relativos aos valores indicados nas competências de janeiro/2017 a maio/2017 em cobrança nas infrações 01 e 02, para exigência da penalidade prevista ora aplicada, razão pela qual esses valores deverão ser excluídos do Auto de Infração ora impugnado.

Em relação ao mérito da autuação, reafirma a exigência de multa decorrente da ausência de registro, na escrita fiscal, de algumas notas fiscais de entrada de mercadorias, bens ou serviços, estando amparada no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, imputando ao contribuinte a exigência de multa calculada por meio da aplicação do percentual de 1% sobre o valor da mercadoria comercializada. Copia os termos de tal dispositivo.

Expressa, entretanto, que essa penalidade que embasou a autuação, não merece prosperar, carecendo de qualquer razoabilidade a exigência da multa no valor de R\$ 58.529,79 em razão da suposta ausência de registro na escrita fiscal. Isto porque, conforme demonstrado pela planilha anexa (Doc. 05) parte dos documentos fiscais que lastrearam a autuação são referentes a operações em que houve a recusa da mercadoria pela autuada e/ou a recusa das notas fiscais, e, portanto, ausência de entrada das mercadorias em seu estabelecimento. Em razão da recusa das mercadorias, as notas fiscais de entrada dos fornecedores foram regularmente emitidas, nos termos do artigo 450, e comprovam, efetivamente, a recusa da mercadoria pela Sodecia e a consequente ausência de entrada dessas mercadorias em seu estabelecimento (Doc. 06), a teor do artigo 450 do RICMS/BA, reproduzido.

De igual maneira, em relação às demais operações cujas notas fiscais foram recusadas, também elencadas na planilha anexa (Doc. 05), firma que os comprovantes da manifestação de recusa das notas fiscais no site da Sefaz, também anexos (Doc. 07), comprovam a ausência da realização da

operação e, consequentemente, a ausência de entrada dessas mercadorias no estabelecimento. Traz exemplo em plotagem acostada.

Considerando a recusa das mercadorias, comprovada pela emissão, pelos seus fornecedores, das notas fiscais de entrada de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário nos termos do artigo 450 do RICMS/BA, e a recusa, pela impugnante, das notas fiscais no site da SEFAZ/BA, não há qualquer obrigatoriedade de escrituração dessas notas, nos termos do artigo 217 do RICMS/BA, em razão da ausência de entrada das mercadorias no seu estabelecimento e em razão da ausência da ocorrência da operação de aquisição da mercadoria.

Considerando ainda que parte dos documentos fiscais que lastrearam a autuação sequer poderiam ser escriturados em razão da ausência de entrada das mercadorias no estabelecimento, sustenta ser indene de dúvidas que o valor das mercadorias neles informados não poderão integrar a base de cálculo da penalidade exigida na presente autuação. Por essa razão, os referidos valores devem ser excluídos do cálculo da multa prevista no artigo 42, IX, da Lei 7.014/96, reduzindo o montante do crédito tributário ora impugnado.

Já em relação aos demais documentos fiscais que, por equívoco, não foram escriturados pela empresa, considera dever a penalidade também ser cancelada ou, quando menos, reduzida, em razão da violação ao direito da propriedade e ao princípio do não confisco, uma vez que de acordo com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, é expressamente vedada a utilização do tributo com o efeito confiscatório, ou seja, *“impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo”*.

Ressalta que embora a literalidade da redação do dispositivo refira-se ao termo “tributo”, o STF, em inúmeras oportunidades, definiu que esse princípio também se estende às sanções fiscais, tal como as que vêm sendo discutidas na presente autuação.

Em que pese a existência deste princípio constitucional, verifica que o legislador ordinário, ao instituir a multa sobre a ausência de escrituração de mercadorias e/ou serviços, sendo que a grande parte delas sequer são mercadorias/serviços tributadas, impôs aos administrados não apenas a injusta apropriação de suas rendas pelo Estado, como também comprometeu o regular exercício de suas atividades.

Conclui, portanto, ser a multa aplicada confiscatória e atenta contra o direito de propriedade garantido no artigo 5º, XXII, da CF/88, notadamente porque a sua aplicação certamente prejudicará o desempenho profícuo da atividade econômica desenvolvida pela impugnante. Em casos tais, a jurisprudência do STF é uníssona no sentido da inconstitucionalidade da exação, como o exemplo trazido do julgamento da ADI 2.010-MC/DF, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20/04/2006).

O entendimento, portanto, é que a multa em apreço é confiscatória, violando, consequentemente, o direito fundamental de propriedade dos contribuintes, vez que a ausência de escrituração das demais notas fiscais se deu em razão de mero equívoco, sendo de rigor o cancelamento da autuação também em relação a esses documentos fiscais.

Quando menos, na hipótese deste órgão não entender pelo cancelamento integral da penalidade, requer seja reduzido o valor da multa atinente a essas notas fiscais, sobretudo considerando que a aplicação da penalidade nos patamares em que exigida enseja nítido comprometimento da sua capacidade contributiva.

Quanto à demonstração de que o descumprimento das obrigações acessórias não ocasionou falta de recolhimento do imposto, a própria fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração combatido, reconheceu que grande parte das mercadorias são não tributadas, sendo inequívoco, portanto,

que, por não se submeterem a incidência do ICMS, não há que se falar em prejuízo ao erário quando descumprida a obrigação acessória correlata.

Consigna que o descumprimento da obrigação acessória nesse caso só poderia importar em prejuízos para si, decorrentes da imposição da multa que ora se busca afastar, estando evidenciado, portanto, que incorreu em mero equívoco ao deixar de registrar alguns dos documentos fiscais em sua escrita fiscal e que não houve qualquer prejuízo aos cofres públicos é evidente a desproporcionalidade e o caráter confiscatório da multa exigida no Auto de Infração impugnado, razão pela qual a referida penalidade haverá de ser, ao menos, reduzida.

Menciona que o Conselho da Fazenda Estadual da Bahia, ao apreciar situações semelhantes, já determinou a redução da multa exigida pelo Fisco em até 95%, com base nos precedentes transcritos.

Diante do exposto, afirma que dúvidas não remanescem acerca da improcedência da multa exigida no Auto de Infração impugnado, razão, pela requer seja excluído do cômputo da penalidade o valor das operações em que houve a recusa da mercadoria pela empresa autuada e/ou recusa das notas fiscais no sistema da SEFAZ, haja vista que essas operações efetivamente não devem ser escrituradas.

Já em relação às mercadorias cujo registro de entrada não foi escriturado, requer seja cancelada ou, quando menos, reduzida a multa exigida, haja vista o caráter confiscatório da mesma.

Por todo o exposto, requer seja conhecida e provida a presente, para que seja cancelado integralmente o Auto de Infração, e subsidiariamente, a redução da multa imposta, ante o seu caráter confiscatório.

Caso se entenda necessária a apresentação de alguma documentação comprobatória complementar, requer a baixa em diligência do presente feito, oportunizando à empresa a apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos necessários, em respeito ao princípio da verdade material.

Juntou documentos de fls. 78 a 240.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 245 a 248, esclarece, após historiar os fatos e resumir os termos defensivos, em relação a prejudicial de nulidade por ocorrência de decadência para as infrações 01 e 02, que basta a simples leitura do início do artigo 150 do CTN: *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento...”*.

Ressalta que não se está exigindo tributo e sim multa por descumprimento de obrigação acessória, e, portanto, não há que se falar em decadência.

Quanto ao mérito, destaca que a multa imposta decorre da falta de escrituração de Notas Fiscais de entrada na EFD (Escrituração Fiscal Digital), e como posto pela defesa, foram incluídas no levantamento Notas Fiscais nas quais houve recusa da mercadoria pelo Autuado (fl. 47).

Indica ter o sujeito passivo apresentado o arquivo “Doc. 05” relacionado na planilha “RESUMO” notas com notas de entrada anulando a operação e com notas com recusa anulando a operação, sendo que após as devidas checagens da documentação de fls. 176 a 240, excluiu as relacionadas notas fiscais do levantamento fiscal, sendo que após tais exclusões, o demonstrativo foi retificado na forma apresentada.

Por conseguinte, o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração igualmente foi retificado, conforme apontado.

Conclui no sentido de que uma vez acolhidas as razões defensivas, foram excluídas as notas fiscais de entrada do demonstrativo “Doc. 05”, mídia de fl. 241, e por conseguinte, foi retificada a exigência inicial.

Diante do exposto, requer a procedência parcial do Auto de Infração.

Intimado para o recebimento da informação fiscal, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico em 18/10/2022, com ciência expressa em 19/10/2022 (fl. 252), o contribuinte às fls. 255 a 261 se manifesta, basicamente repetindo os termos da defesa anteriormente apresentada, com especial realce para a nulidade do Auto de Infração, inclusive em relação ao equívoco quanto ao valor do imposto devido, reconhecido e ajustado pelo autuante em sua informação fiscal.

Finaliza reiterando o seu inconformismo com as conclusões da informação fiscal, ainda que atendidos parcialmente os argumentos já postos em sua impugnação, incluindo o pleito de nulidade por vício de fundamentação e cerceamento de defesa, requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração, pelos argumentos já apresentados.

Retornando para o autuante tomar conhecimento da manifestação apresentada e prestar nova informação fiscal, este, à fl. 268, indicando ter acolhido a pretensão defensiva quanto aos documentos não recebidos pela autuada, e o fato de não ter a intervenção do sujeito passivo trazido ou apresentado fatos novos que não tivessem sido apreciados na informação fiscal anterior, mantém os seus exatos termos.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 12/12/2022 (fl. 270), recebidos no CONSEF em 14/12/2022, e encaminhados a este relator em 20/12/2022 (fl. 270-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas elas relativas à cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 07/04/2022, de acordo com o documento de fl. 07.

Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram às fls. 08 a 16 dos autos.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 22/06/2022, por ciência tácita no Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 19.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação e manifestação posterior à informação fiscal.

Analisando inicialmente a arguição quanto a prejudicial de decadência, lastreada pelo contribuinte no artigo 150, § 4º, do CTN, esclareço que as obrigações acessórias são consideradas como aquelas que não apresentam caráter pecuniário e classificam-se como obrigações de fazer ou não fazer, conforme definição contida no artigo 113, § 2º do CTN.

O cumprimento dessas obrigações, todavia, não depende especificamente da realização de pagamento ou recolhimento do tributo que a impõe ao contribuinte, de modo que o seu descumprimento resulta na aplicação de penalidade de caráter pecuniário que, nos moldes do mesmo artigo 113, agora em seu § 3º do mencionado CTN, torna essa obrigação em principal:

Vejamos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Tendo sido imposta penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, sua cobrança em caso de não pagamento se submete a mesma sistemática para cobrança do imposto devido, devendo o crédito tributário ser constituído para posterior início da cobrança administrativa ou até mesmo judicial.

Lastreado em tal determinação legal e no raciocínio exposto, a constituição do crédito tributário da penalidade aplicada se submete ao instituto da decadência, não no artigo 150, § 4º, do CTN, mas sim, naquela prevista no artigo 173 do mesmo Código:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Este é entendimento por demais consolidado, inclusive o CARF já sumulou tal matéria, através da Súmula CARF 174, com o seguinte enunciado:

“Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN”.

Decisões como a do Recurso Especial do Contribuinte nº 9101-003.235, Processo nº 19647.005223/2003-47, julgado na Sessão de 09/11/2017 reforçam:

“DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN (lançamento por homologação) é inadequado para os casos de multa por inobservância de obrigação acessória. Se a obrigação da contribuinte era de natureza instrumental, de fazer algo (no caso, apresentar a declaração de imposto de renda até determinada data), nem mesmo há espaço para tratar de homologação de algum pagamento feito pela contribuinte. Nesse tipo de situação, nos termos do que foi decidido pelo STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo nº 973.733/SC, o único regime jurídico que se afigura compatível para o cômputo do período decadencial é aquele previsto no art. 173, I, do CTN”.

Este CONSEF, na mesma trilha e de igual modo, em Acórdãos como o CJF 0338-12/22-VD, trazem o mesmo entendimento, a se ver por trecho do voto condutor, julgado em 07/12/2022:

“No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, não comprovada nos presentes autos.

Entretanto, tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício.

Rejeitada a prejudicial de decadência”.

No mesmo sentido, os Acórdãos CJF 0377-12/22-VD e CJF 0367-11/21-VD, dentre muitos outros.

No Poder Judiciário, de igual modo, tal entendimento se encontra devidamente sedimentado, a se ver pela decisão contida no Embargo Declaratório no Recurso Especial 1.384.832/RN, julgado pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Humberto Martins:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I. CTN.

1. Quando os embargos declaratórios são utilizados na pretensão de revolver todo o julgado, com nítido caráter modificativo, podem ser conhecidos como agravo regimental, em vista da instrumentalidade e celeridade processual.

2. Nos termos do art. 113, §§ 2º e 3º do CTN, a obrigação acessória prevista em ‘legislação tributária’ pode vincular não só o contribuinte, como o terceiro, no objetivo de obrigá-los a fazer, não fazer ou tolerar que se faça, de modo que a não observância do dever legalmente imputado conduz à aplicação de penalidade pecuniária (multa), que se transmuta em obrigação principal.

3. A própria agravante reconhece que a legislação tributária local veda a confecção de documento fiscal sem prévia autorização da autoridade competente – prestação negativa (não fazer) -, o que transforma a obrigação acessória em principal quanto a multa aplicada, cujo ‘sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto’ (art. 122 do CTN).

4. *A obrigação acessória existe ainda que o sujeito a ela vinculado não seja contribuinte do tributo. Isso porque a obrigação acessória possui caráter autônomo em relação à principal, pois mesmo não existindo obrigação principal a ser adimplida, pode haver obrigação acessória a ser cumprida, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.*

5. *Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória (penalidade pecuniária), convertida em principal, a constituição do crédito sujeita-se ao lançamento de ofício, na forma do art. 149, incisos II, IV e VI, do CTN, cuja regra a ser observada é a do art. 173, inciso I, do CTN.*” (Grifei).

O que nos resta, então é a contagem de prazo, na forma do artigo entendido como aplicável para o caso em questão (173, inciso I, do CTN).

Há de ser aplicada ao caso, a Súmula 12 do CONSEF, a qual determina que “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

Como dito na própria impugnação, tal ciência se deu em 21/06/2022. A infração mais antiga é do mês de janeiro de 2017, sendo a contagem inicial do prazo decadencial janeiro de 2018, e o final, dezembro de 2022.

Logo, a decadência não se encontra caracterizada, motivo para a rejeição do argumento.

Existem ainda questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando pelo entendimento de existência de vício de fundamentação e violação do artigo 142 do CTN.

Em relação a vislumbrada violação do artigo 142 do CTN, não concordo com a argumentação defensiva, especialmente quanto a alegada carência de motivação (arguida sem qualquer especificação ou indicação da razão) e cerceamento de defesa, que também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

O fato de o contribuinte não concordar com os termos da acusação, não significa, necessariamente que o lançamento esteja viciado, até mesmo diante dos termos em que se encontra a redação do artigo 142 do CTN, que como firmado alhures, foi plenamente obedecido.

Não houve, pois, qualquer alteração dos fundamentos, sequer mudança do critério jurídico, diante da observância dos princípios do processo administrativo fiscal, reafirmo.

A infração, de mesma natureza, diga-se de passagem, se encontram delineadas de modo cristalino, sem qualquer margem de dúvida quanto as acusações formuladas, os demonstrativos, como já registrado acima, foram entregues ao contribuinte, este pode vir aos autos para impugnar as infrações, enfim, não vislumbro violação a qualquer dos princípios indicados na impugnação, estando o feito apto a ser apreciado e julgado no estado em que se encontra.

Assim, não acolho o pleito defensivo, e com base em tais argumentos, tenho como superadas e rejeitadas as arguições de nulidade.

Também indefiro o pedido para realização de diligência, nos termos do artigo 147 inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, uma vez que os elementos contidos nos autos são considerados como suficientes para a formação da convicção do julgador, além de o pleito dizer respeito a verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do contribuinte e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Analisando o mérito, observo, inicialmente, que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória, como já dito, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada documento fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas, indiferentemente de serem operações tributadas ou não ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária, importando, sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração relativa aos documentos fiscais remanescentes no lançamento, apenas o argumento de “equivoco”.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, somente sendo arguido pela defesa, a não realização da operação, por devolução aos seus fornecedores, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Além disso, como já firmado anteriormente, a autuada não esclareceu as razões de não ter registrado os documentos fiscais elencados em demonstrativo encaminhado pelo autuante em momento posterior ao da informação fiscal.

Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o demonstrativo ajustado pelo autuante em sede de informação fiscal, elaborado, tenho tais infrações como parcialmente caracterizadas, sendo, pois, tidas como procedentes em parte.

Como sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material. Em sua objetiva impugnação, o sujeito passivo argumenta em contrário ao lançamento, contudo, não consegue carrear aos autos provas suficientes de terem sido os documentos fiscais não acolhidos pelo autuante e mantidos na autuação, devidamente registrados na sua escrituração

fiscal (EFD), o que me inclina a manter o lançamento, ainda que parcialmente, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01

2017

Janeiro	R\$	651,13
Fevereiro	R\$	78,88
Março	R\$	18,62
Abril	R\$	145,55
Maio	R\$	8,29
Julho	R\$	1,48
Agosto	R\$	1.067,86
Setembro	R\$	5,47
Outubro	R\$	1,54
Novembro	R\$	138,20

Infração 02

2017

Janeiro	R\$	2.355,50
Fevereiro	R\$	1.464,13
Março	R\$	4.015,30
Abril	R\$	785,55
Maio	R\$	6.673,68
Junho	R\$	1.353,81
Julho	R\$	851,00
Agosto	R\$	1.246,91
Setembro	R\$	905,98
Outubro	R\$	5.119,65
Novembro	R\$	4.717,73

Infração 03

2017

Dezembro	R\$	2.699,25
----------	-----	----------

2018

Janeiro	R\$	735,18
Fevereiro	R\$	680,53
Março	R\$	283,79
Abril	R\$	220,28
Maio	R\$	207,69
Junho	R\$	372,81
Julho	R\$	106,73
Agosto	R\$	1,47
Outubro	R\$	11.224,97
Novembro	R\$	2.198,37
Dezembro	R\$	272,63

2019

Janeiro	R\$	27,00
Março	R\$	46,80
Maio	R\$	24,00

Junho	R\$	24,92
Agosto	R\$	508,40
Setembro	R\$	307,38
Outubro	R\$	177,69
Dezembro	R\$	468,66

2020

Janeiro	R\$	1,39
Março	R\$	63,54
Junho	R\$	319,82
Julho	R\$	98,02
Agosto	R\$	72,31
Outubro	R\$	2,03
Dezembro	R\$	31,58

2021

Janeiro	R\$	33,60
Dezembro	R\$	2.308,27

Em relação as arguições defensivas quanto ao caráter das multas impostas, tidas como confiscatórias, de igual modo não posso acolher.

E justifico: As penalidades aplicadas foram as mínimas: apenas 1% sobre o valor das entradas não registradas na escrituração fiscal.

Isso diante do fato de existirem aspectos a serem observados, quanto a conduta da autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades e seguir regras legais ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária compreende também *“...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”*.

Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

Já em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que *“De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser*

instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, ao realizar o lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a sua aplicação é, pois, de natureza obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

Em contraposição ao posicionamento defensivo, ao citar o entendimento do STF, me permito discordar, uma vez que em novembro de 2022 o STF começou a julgar no RE 640.452 o Tema 487, elevado à condição de repercussão geral, o qual versa sobre o caráter confiscatório e desproporcional da multa isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a instituição de multa de 40% sobre o valor da operação pelo Estado de Rondônia em razão da não emissão de documentos fiscais (artigo 78, inciso III, alínea “i”, da Lei 688/96).

Em tal julgamento se discute o caráter desproporcional e confiscatório da multa isolada aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória e calculada em função do valor da operação, como no caso ora apreciado.

Até o momento, a votação, consta apenas o voto do relator, ministro Roberto Barroso, que deu provimento ao recurso, fixando a tese de que a multa isolada não poderá ser superior a 20% do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, valor um muito inferior ao da presente autuação (1%).

Segundo o Relator “*A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco*”.

Todavia, o processo encontra com o julgamento suspenso em razão do pedido de vista do ministro Dias Toffoli, não havendo previsão de retorno da questão na pauta de julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF), apesar de sua relevância, uma vez que será responsável por definir, em sede de repercussão geral, os limites para instituição da multa isolada por descumprimento de obrigações acessórias, servindo também como precedente e paradigma para

outros casos em que se discutir o caráter confiscatório na instituição de multas pela fiscalização tributária.

Descabe, pois, qualquer redução, abono ou relevação das penalidades aplicadas, por falta de previsão legal, quer no COTEB, quer na Lei 7.014/96, registrando que as decisões trazidas em sede de impugnação foram anteriores à revogação do § 7º artigo 42 da Lei 7.014/96.

Auto de Infração parcialmente procedente, de acordo com o seguinte demonstrativo analítico:

Infração 01 R\$ 2.117,02

Infração 02 R\$ 29.489,24

Infração 03 R\$ 23.519,11

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **278996.0006/22-0**, lavrado contra **SODECIA DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher as multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 55.125,37**, previstas no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 01 de fevereiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR