

PROCESSO - A. I. Nº 284119.0021/22-4
RECORRENTE - COMERCIAL DE EMBALAGENS HC LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0082-04/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0296-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Feita a apuração pela fiscalização através das notas fiscais de entradas e cupons fiscais emitidos pelo contribuinte. Foi considerado o saldo credor existente no mês anterior ao início da apuração, assim como os valores efetivamente recolhidos, inclusive os referentes a antecipação parcial. O contribuinte não trouxe aos autos as provas que pudessem elidir a infração. Não acolhido o pedido de afastamento e declaração de inconstitucionalidade de normas legais vigentes no ordenamento jurídico que estabelecem os valores das multas e dos índices de atualização das dívidas tributárias com o erário estadual. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 4º JJF 0082-04/23-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/09/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 202.281,44, em decorrência da acusação de que *“deixou de recolher ICMS, nos prazos regulamentares ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”*. Segundo os Autuantes, o *“contribuinte não escriturou livros fiscais. Valores de débitos e créditos do ICMS apurados pelas notas fiscais de entradas e cupons fiscais de vendas. Apurado o ICMS a recolher, foram deduzidos os valores recolhidos”*.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/04/2023 (fls. 48 a 53) e decidiu, por unanimidade, pela Parcial Procedência do Auto de Infração, amparada na seguinte fundamentação:

“A acusação objeto do presente lançamento está assim descrita: “Deixou de recolher ICMS, nos prazos regulamentares ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”.

Em complemento foi acrescentado que: “Contribuinte não escriturou livros fiscais. Valores de débitos e créditos do ICMS apurados pelas notas fiscais de entradas e cupons fiscais de vendas. Apurado o ICMS a recolher, foram deduzidos os valores recolhidos.

Inicialmente, o autuado alegou ter ocorrido ofensa ao art. 142 do Código Tributário pois no caso presente não restou demonstrado satisfatoriamente a ocorrência do fato gerador, sob o argumento de que o fiscal autuante não demonstrou cabalmente todas as circunstâncias fáticas e não foram apresentados documentos comprobatórios da suposta infração.

Tal argumento não pode ser acatado, pois de acordo com as informações complementares inseridas na descrição da infração trata-se do ilícito é decorrente da seguinte constatação: “Contribuinte não escriturou livros fiscais. Valores de débitos e créditos do ICMS apurados pelas notas fiscais de entradas e cupons fiscais de vendas. Apurado o ICMS a recolher, foram deduzidos os valores recolhidos”.

Além disso, para embasar o presente lançamento foram elaboradas as planilhas inseridas no CD de 12, que é parte integrante do Auto de Infração, conforme as determinações contidas no Art. 41 do RPAF/BA a seguir transcrito:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, não havendo qualquer consistência da alegada falta de comprovação da ocorrência do fato gerador. Além disso, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos). O método de fiscalização encontra-se demonstrado nos papéis de trabalho que o notificado recebeu já que neles está respaldado.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, além de cópias de documentos fiscais, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo autuado.

No mérito, como dito anteriormente o presente lançamento diz respeito a falta de recolhimento, nos prazos regulamentares ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. De acordo com as informações constantes no Auto de Infração e demonstrativo anexado no CD de fl.12, trata-se da elaboração da conta corrente do ICMS, em razão do sujeito passivo não ter escriturado os livros fiscais. A apuração iniciou-se no mês de janeiro de 2019, tendo sido considerado o saldo credor apurado pelo contribuinte no mês anterior.

O débito do imposto foram aqueles originados pelas saídas, conforme planilha elaborada pela fiscalização, denominada “ECF-2019 a 2020”, inserida no CD de fl. 12, onde consta a relação analítica dos cupons fiscais de venda do período, com dados identificadores e individualizadores do Item; CFOP; VITot; Desc; SIT; AliqBa; Vendas ECF; Vendas ECF-NO; Débito ECF.

Como créditos, aqueles decorrentes das aquisições, conforme demonstrado na Planilha denominada “NF-e-Entradas” (CD fl. 12) e os decorrentes do recolhimento referente à Antecipação Parcial, apurando-se o imposto devido. Deste, foram abatidos os créditos existentes e o imposto que foi mensalmente recolhido, quando feito.

Assim, apurou-se a falta de recolhimento do imposto no mês de janeiro, fevereiro, março e dezembro de 2019 e janeiro e fevereiro de 2020, que são objeto do presente lançamento.

O defendente na apresentação da defesa não apresenta questões de mérito, pois a sua insurgência se restringe a conduta da Fiscalização de que teria utilizado critérios de atualização de crédito tributário, pela taxa SELIC, considerada totalmente inconstitucional.

Em relação a tal argumento ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, entretanto, observo que tal previsão encontra-se no art. 102 do COTEB (Lei nº 3.956/1981), que assim determina:

“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios: [...]

II –sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”

Assim é que, para desconstituir as infrações indicadas, o defendente deveria provar que os valores apurados pela fiscalização estavam incorretos, conforme disposições contidas no art. 123, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99). Não o fazendo, somente posso considerar correto o ICMS exigido nesta ação fiscal. Consequentemente, a infração subsiste em sua totalidade. Entretanto, observo que foi aplicada a multa de 100%, quando no caso específico deve ser de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei 7.014/96, razão pela qual fica a multa retificada de 100% para 60%. Infração parcialmente subsistente, em razão da alteração da multa.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, em função da alteração do percentual da multa de 100% para 60%.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 64 a 84, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Alega a Recorrente que o procedimento adotado pelos Autuantes foi ilegal. Defende que a não escrituração de notas fiscais tributadas não pode levar à presunção de omissão de entradas e saídas, o que somente pode ocorrer caso realizado levantamento fiscal específico e desde que seja identificada que a seguinte operação aritmética não seja verdadeira: (estoque inicial + entradas) = (saídas + estoque final). Além disso, alega que somente pode haver a exigência do imposto caso as operações sejam efetivamente tributadas.

Dito isto, afirma que, no caso em tela, para a elaboração do pretendido levantamento fiscal, não foram considerados os estoques iniciais e finais, e além disso, os Autuantes alcançaram a conclusão de que não houve a escrituração de notas fiscais de entrada, o que constitui o descumprimento de uma obrigação acessória, não podendo ser considerado fato gerador do ICMS, que somente se verifica quando há a saída das mercadorias. Registra que a não escrituração das notas fiscais de entrada somente traria prejuízo para a própria Recorrente, na medida em que teria deixado de se aproveitar do crédito de ICMS correspondente.

No que diz respeito às saídas, defende que, para que haja a cobrança do ICMS, seria necessário a realização de levantamento fiscal específico, com a devida verificação dos estoques iniciais e finais. Argumenta que, ao deixar de considerar o estoque da empresa, o lançamento fiscal é desprovido de qualquer elemento fático-probatório, o que conduz à necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

Acrescenta que o lançamento também não considerou as receitas, nem os pagamentos e as despesas, que entende que deveriam ter sido demonstrados com o objetivo de apurar a omissão de receitas, limitando-se apenas a consignar as vendas e as compras para a comercialização e as compras supostamente não escrituradas.

Suscita a abusividade da multa de 60% aplicada, por entender que ela viola os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, em desrespeito aos artigos 37 e 150, IV da CF/88. Ressalta que a excessividade da multa aplicada fica ainda mais evidente quando se leva em consideração que uma das supostas omissões imputadas à Recorrente foi a falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias e serviços e que, no momento de apuração da suposta dívida tributária, não houve qualquer menção aos créditos de ICMS de que a Recorrente teria direito em razão das mencionadas entradas.

Elenca os motivos pelos quais entende que a multa imputada é abusiva, quais sejam: **a)** não houve falta de recolhimento de ICMS ou qualquer tipo de prejuízo à arrecadação estadual, uma vez que a Recorrente tem créditos a serem aproveitados, os quais não foram considerados; **b)** não há que se falar em dolo, fraude, simulação na conduta da Recorrente; **c)** o direito aos créditos mencionados é legítimo, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS; **d)** os juros instituídos pela entidade fiscal, por superarem a SELIC, são ilegais e inconstitucionais,

conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 442/SP; e) é ilegal a aplicação da multa de ofício sobre o valor atualizado do principal, isto é, a incidência de multa sobre juros, uma vez que, por força dos artigos 110 e 161 do CTN, bem como do artigo 5º, XXII da CF/88, os juros devem incidir sobre a multa apenas após a sua constituição em Auto de Infração e o não pagamento pelo contribuinte dentro do prazo legal.

Com o objetivo de corroborar as suas alegações, cita julgados de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em que houve a determinação de cancelamento da aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória em hipóteses em que o contribuinte agiu de boa-fé, sem causar qualquer dano ao erário.

Invocando os artigos 3º e 112 do CTN, bem como o referido entendimento do STJ sobre a matéria, defende que não é possível a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação em casos, como o presente, em que a obrigação acessória supostamente descumprida não acarreta nenhum dano ao erário. Defende que deveria ser aplicado um valor fixo a título de multa.

Cita diversos posicionamentos doutrinários que amparam os argumentos, citados acima, no que diz respeito à abusividade da multa imposta, bem como entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Sustenta que as notas fiscais anexadas ao processo demonstram que todo o ICMS-ST foi adicionado ao valor do produto na totalidade da nota e recolhido pelo contribuinte substituto ao Estado da Bahia. Além disso, destaca que a EFD ICMS/IPI deixa claro que não ocorreu qualquer omissão registrada conforme demonstrado na planilha de correlação, entre a base SEFAZ/BA e a EFD ICMS/IPI. Afirma que, para demonstrar o quanto alegado, exportou todas as notas emitidas diretamente do Portal da Nota Fiscal Eletrônica da própria SEFAZ/BA.

Registrado o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, sendo substituído pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF-BA/99, em face do Acórdão de nº 0082-04/23-VD, proferido pela 4ª JJF, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, defende a Autuada, ora Recorrente, que o procedimento fiscal padece de ilegalidade, na medida em que, em relação a não escrituração de notas fiscais, não há sequer que se cogitar em presunção de omissão de entradas e saídas, o que, no seu entender, somente poderia ocorrer com a realização de levantamento específico através do qual seria possível identificar se a operação aritmética “(estoque inicial + entradas) = (saídas + estoque final)” é verdadeira ou não. Afirma que esse levantamento fiscal, que deve considerar, inclusive, os estoques finais e iniciais do contribuinte, não foi feito no caso em tela.

Além disso, sustenta que somente há que se falar na exigência do imposto caso verificada a realização de operações tributadas, o que não ocorreu no caso em exame, uma vez que a infração imputada diz respeito a não escrituração de notas fiscais, que consiste apenas no descumprimento de uma obrigação acessória, não constituindo fato gerador do ICMS.

Destaca, ademais, em seu recurso, que a ausência de escrituração das notas fiscais não traz qualquer prejuízo ao erário, sendo prejudicial apenas para a Recorrente, na medida em que, com a não escrituração, não pôde aproveitar o crédito do imposto referentes às entradas das mercadorias.

Logo, a Recorrente defende que, pelo fato de os Autuantes não terem feito levantamento específico para que houvesse a cobrança do ICMS e nem terem considerado as receitas e os

pagamentos realizados, o trabalho fiscal foi executado em desconformidade com o quanto determinado pela legislação.

Observo, contudo, que, em verdade, a conduta infracional imputada ao contribuinte no presente Auto de Infração corresponde ao não recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Complementaram os Autuantes que o “*contribuinte não escriturou livros fiscais*”, que os valores de débitos e créditos do ICMS foram apurados pelas notas fiscais de entrada e cupons fiscais de venda, bem como que “*apurado o ICMS a recolher, foram deduzidos os valores recolhidos*”.

Analisando a mídia anexa ao lançamento, à fl. 12, é possível perceber que os Autuantes, conforme mesmo observado pela JJF, elaboraram a conta corrente do ICMS da Recorrente em virtude de ela não ter escriturado os livros fiscais, considerando o saldo credor apurado no mês anterior a janeiro de 2019, quando foi iniciada a apuração. O total de débitos foi encontrado através das saídas acobertadas pelos cupons fiscais de venda do período, indicados na planilha “ecf-2019 a 2021”, constante no arquivo “15-Plan-Débitos Por Ecf_2019a2020”. O total de créditos, por sua vez, foi encontrado através das aquisições retratadas nas notas fiscais de entrada elencadas na planilha “NF-e-Entradas” e do cômputo dos recolhimentos feitos, a título de antecipação parcial, identificados nas planilhas do arquivo “15-Plan-Recolhimentos”.

Com isso, inexistente qualquer ilegalidade no procedimento adotado pelos Autuantes, através do qual identificaram a ausência de recolhimento do ICMS relativo aos meses de janeiro a março de 2019, dezembro de 2019 e janeiro de 2020 em observância à legislação que rege a matéria e em atenção ao princípio da não cumulatividade.

Não à toa, mesmo tendo acesso a todas as planilhas que subsidiaram a autuação, a Recorrente não apontou qualquer irregularidade nos levantamentos e cálculos realizados, atraindo a aplicação, ao presente caso, do quanto disposto no artigo 140 do RPAF/99, segundo o qual “*o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*”.

Para além disso, cumpre salientar que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Assim, como a multa aplicada está prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e o § 8º desse mesmo artigo foi revogado, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento com amparo nas alegações de abusividade e confiscatoriedade suscitadas pela Recorrente.

Por essa mesma razão, não cabe ao julgador a apreciação do argumento da Recorrente de que é inconstitucional a atualização do crédito tributário pela taxa SELIC, uma vez que a metodologia de cálculo adotada pelos Autuantes possui respaldo no artigo 102 do COTEB (Lei nº 3.956/1981), abaixo transcrito:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia

do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.

Somado a isso, a multa imputada ao contribuinte corresponde a 60% **do valor do imposto não recolhido tempestivamente**, imposto inadimplido esse que está sujeito aos acréscimos acima indicados, razão pela qual a cobrança está totalmente lastreada na legislação.

Importante esclarecer, por fim, que, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 442, foi objeto de exame, pelo Supremo Tribunal Federal, o artigo 113 da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo. Logo, o afastamento da aplicação de dispositivo do Estado da Bahia com amparo nessa decisão, que diz respeito a norma instituída por outro estado, como requer a Recorrente, desborda da competência desse órgão julgador, na linha do quanto já expus.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 284119.0021/22-4, lavrado contra **COMERCIAL DE EMBALAGENS HC LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 202.281,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS