

**A. I. N°** - 178891.0023/24-0  
**AUTUADO** - UNIKLOG LOGÍSTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/03/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0040-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA DE 1% DO VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS NÃO ESCRITURADOS NA EFD. MERCADORIAS OU SERVIÇOS. 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 que entraram no estabelecimento ou serviços adquiridos, sem o devido registro na escrita fiscal. Refeitos os cálculos pelo julgador, após análise dos documentos contestados pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 24 de setembro de 2024 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 162.367,14, correspondente a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 016.001.006.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, sendo os fatos verificados nos meses de abril a dezembro de 2019, janeiro a junho, agosto a dezembro de 2020.

A autuada, por seus advogados, devidamente constituídos nos termos do documento de fl. 35, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 28 a 34, onde argumenta, após sintetizar a infração, que conforme restará demonstrado, há de se reconhecer a improcedência total do Auto de Infração, uma vez que insubsistente a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória que não causa danos ao erário caso não comprovado que o contribuinte agiu de má-fé, em simulação, fraude ou dolo.

Após, esclarece ser pessoa jurídica cujas atividades principais (CNAEs 52.11-7-01, 49.30-2-01 e 49.30-2-02) consistem na prestação de serviços de armazenamento e transporte de mercadorias (DOC. 2 e 3).

No exercício de suas atividades, portanto, não realiza a compra ou a venda de mercadorias: sua atuação se limita ao recebimento de mercadorias de terceiros em seu estabelecimento, bem como ao transporte das aludidas mercadorias, seja para retorno ao depositante ou envio para outros destinos, conforme a demanda dos clientes.

Diz ser verdade que, em razão de sua atividade, tem o dever de registrar no seu livro contábil de “Registro de Entradas” a nota fiscal que acompanha as mercadorias recebidas no momento da entrada em seu estabelecimento, nos termos do § 1º, do artigo 469 do RICMS/BA que reproduz.

Tal obrigação, entretanto, é acessória, pois, conforme previsto no artigo 3º, inciso V da Lei nº 7.014/1996 (copiado), sequer incide ICMS sobre a prestação de serviço de transporte realizado pela impugnante.

Apesar disso, o Auto de Infração impugnado imputa multa de 1% (um por cento) sobre o valor total das mercadorias de cada Nota Fiscal de entrada que não foi objeto de escrituração fiscal.

Destaca novamente que a multa aplicada se deu em razão do descumprimento de obrigação acessória, que não gerou qualquer consequência ou prejuízo ao erário, uma vez que não se trata de autuação pelo não recolhimento de ICMS, cujo recolhimento é de responsabilidade das empresas depositantes.

Adicionalmente, explicita não ter havido qualquer indício ou prova de que a ausência de escrituração decorreu de ato de má-fé da impugnante, tendo agido em simulação, fraude ou dolo, o que aponta que, em fato, decorreu de um equívoco.

A falha cometida, portanto, não acarretou prejuízo algum ao erário e nem prejudicou a fiscalização, que apurou perfeitamente todos os dados da operação, tratando-se de um equívoco insignificante do ponto de vista tributário, sem o condão de gerar omissão de recolhimento de ICMS.

Nos casos em que o fato punível não tenha gerado consequências graves, deve-se atentar ao princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte, estabelecido pelo artigo 112, inciso II, do CTN, entendendo-se pela insubsistência da punição imputada.

Nesse sentido entende o Poder Judiciário, desde que não tenha o contribuinte agido de má-fé e não tenha havido prejuízo ao erário, de acordo com as Ementas de julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo, na AC 1000845-51.2021.8.26.0625, Relatora Silvia Meirelles, Data de Julgamento: 28/10/2021, 6ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 28/10/2021, APL 00109530320108260445 SP, 0010953-03.2010.8.26.0445, Relator: Nogueira Diefenthaler, Data de Julgamento: 02/12/2013, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 06/12/2013, do Tribunal de Justiça do Mato Grosso na AC 10015660920198110037, Relator Antônio Veloso Peleja Júnior, Data de Julgamento 17/05/2022, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, Data de Publicação: 30/05/2022.

Lembra entender a Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia como abusiva e ilegal a imposição de multa ao contribuinte na hipótese de mera ausência de registro de cancelamento de notas fiscais em livros contábeis, como na APL 00847221320048050001 BA, 0084722-13.2004.8.05.0001, Data de Julgamento: 04/09/2012, Quinta Câmara Cível, Data de Publicação: 16/11/2012, trecho da ementa igualmente copiado.

Sendo assim, impende seja afastada a imputação da multa pela falta de escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias no seu estabelecimento, uma vez que se trata de obrigação acessória cujo descumprimento não decorreu da má-fé da impugnante, tampouco gerou qualquer dano ao erário público.

Caso não se entenda pela completa improcedência do Auto de Infração em comento pelos motivos até então apontados, é necessário ao menos reconhecer a sua improcedência parcial, assevera.

Justifica pelo fato de o Auto de Infração impugnado exigir multa pela ausência de registro da entrada de mercadorias nos livros fiscais da impugnante nos exercícios fiscais de 2019 e 2020.

Dentre os registros ausentes, o Autuante indica a entrada da mercadoria “Frango Cong Avivip CX 20KG”, ocorrida em 10/03/2020, no valor de R\$ 11.180.000,00 (onze milhões e cento e oitenta mil reais). Ocorre que a impugnante emitiu a Nota Fiscal 1688 (DOC. 4), correspondente à entrada da aludida mercadoria em seu estabelecimento comercial.

Nesse caso específico, a Nota não só foi emitida como também foi apontada pelo agente fiscalizador no “Demonstrativo de Débito e Apuração de ICMS”, ou seja, a fiscalização tinha não só os dados necessários, mas acesso aos documentos comprobatórios de que a entrada da mercadoria ocorreu de forma regular, mas apenas sem o registro da Nota Fiscal no livro de entradas.

Num caso extremamente similar, a Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Apelação 0084722-13.2004.8.05.0001 - DOC. 5) entendeu como abusiva e ilegal a imputação de multa ao contribuinte que equivocadamente não registrou o cancelamento de notas fiscais em seus livros contábeis, mas apresentou à fiscalização os documentos comprobatórios pertinentes, como ocorre no presente caso.

Aduz que o “Demonstrativo de Débito e Apuração de ICMS” anexo ao Auto de Infração aponta a omissão da escrituração de entrada das mercadorias “sobrecoxa env. 20kg”, “corda multif. trunc 12mm”, “purificador água”, “peito fgo avivip”, “carne bovina moída”, “galinha leve congelada Q delícia 18kg/20kg”.

Indica ter a Fiscalização, entretanto, ignorado na sua apuração que as Notas Fiscais nºs 69.688, 64.705, 89.306, 1.204.725, 1.204.722, 4.171 e 17.314 (DOC. 6 e 7) foram estornadas pelas depositantes.

O estorno das mercadorias pode ser confirmado pela análise dos DANFEs nºs 69.686, 64.816, 89.307, 4.205.681, 1.205.677, 4.185 e 17.324 (DOC. 8).

Aponta que o valor comercial total das mercadorias estornadas corresponde a R\$ 502.065,67, impondo, por consequência, a redução do valor histórico do Auto de Infração em R\$ 5.020,66, além dos acréscimos legais e multa correlatos.

Tendo havido o estorno das mercadorias pelos depositantes, de modo que aquelas sequer ingressaram de fato no estabelecimento da impugnante, não há que se falar na imposição de multa pela ausência da escrituração de sua entrada, de modo que não merece prosperar a infração referente às mercadorias relacionadas nas Notas Fiscais nºs 69.688, 64.705, 89.306, 1.204.725, 1.204.722, 4.171 e 17.314, conclui.

À vista de todo o exposto, requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, em virtude da insubsistência da acusação nele imputada pela abusividade da cobrança da multa prevista no artigo 42, IX da Lei nº 7.014, com o cancelamento da multa exigida e o consequente arquivamento do processo administrativo fiscal.

Alternativamente, seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração, reconhecendo-se a insubsistência da multa imputada pela omissão das entradas das mercadorias constantes nas Notas Fiscais de nºs 69.688, 64.705, 89.306, 1.204.725, 1.204.722, 4.171 e 17.314.

Por fim, requer a produção de provas por todos os meios permitidos, especialmente pela juntada de todos os documentos anexos.

Informação Fiscal prestada pelo Autuante às fls. 74 e 75, após descrição dos fatos, argumenta ter a autuada apresentado dois argumentos defensivos:

No primeiro, faz referência à Nota Fiscal 1688, de 10/03/2020, enquanto no segundo, às Notas Fiscais nºs 69688, 64705, 89306, 1204725, 1204722, 4171 e 17314 (fl. 33).

No tocante à Nota Fiscal nº 1688, salvo melhor juízo, entende ter a empresa confessado que o referido documento fiscal não foi lançado na sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) como se percebe na fl. 32.

Em se tratando das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 33, comprovariam a anulação das respectivas operações através das Notas Fiscais nºs 69686, 64816, 89307, 420681, 1205677, 4185 e 17324 (fls. 55 a 69).

Logo, o Demonstrativo de Débito passa a ser o que apresenta, com redução do débito originalmente lançado.

Assim, requer a procedência parcial do Auto de Infração, retificando o valor originalmente lançado de R\$ 162.367,14 para R\$ 157.346,48.

Apresentou novo demonstrativo e documentos às fls. 76 a 82.

Em 18/12/2024, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, o sujeito passivo foi cientificado do teor da informação fiscal, de acordo com os arquivos anexados (fls. 85 e 86), entretanto, não se manifestou.

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 29/01/2025 (fl. 87), recebidos no CONSEF em 30/01/2025 (fl. 87-v) e encaminhados a este relator em 31/01/2025 (fl. 89-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Presente na sessão de julgamento a advogada da empresa Dra. Letícia Estevão Rodrigues Cordeiro, OAB/BA 72.351, para fins de sustentação oral, na qual diz buscar a improcedência total do Auto de Infração, decorrendo da autuação.

Sustenta que seu entendimento é pela insubsistência da multa acessória, não tendo gerado qualquer omissão, ou ter agido com dolo, simulação e má-fé, mas apenas equívoco do contribuinte.

Reafirma não comprar ou vender mercadorias, mas apenas armazenamento e transporte.

Não nega que o artigo 469 do RICMS/12, estabelece a obrigação do registro das mercadorias, mas tem apenas a obrigação do registro das Notas Fiscais, não incidindo ICMS sobre tais operações.

Nega ter o procedimento gerado qualquer prejuízo para a Fazenda Pública.

Fala ser a multa desproporcional, devendo ser observado o princípio previsto no artigo 112, inciso II do CTN.

Invoca as decisões dos Tribunais pátrios no sentido de invalidar autuações no mesmo sentido.

Reitera o pleito quanto a parcial procedência da autuação, caso não se acolha o argumento pela improcedência total, frente aos estornos realizados e a Nota Fiscal emitida de forma regular pela autuada (1.688).

Respondendo ao questionamento quanto aos estornos realizados, confirma que não foram registradas na escrituração fiscal, reconhecendo a obrigação de registro das Notas Fiscais.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória sobre operações, 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 lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 14/08/2024, de acordo com o documento de fl. 07.

A empresa autuada possui como atividade principal, “Depósitos de Mercadorias para Terceiros, Exceto Armazéns Gerais e Guarda-Móveis” CNAE 52.11-7-01, e atividades secundárias “Transporte Rodoviário de Carga, Exceto Produtos Perigosos e Mudanças, Municipal” CNAE 49.30-2-01, “Transporte Rodoviário de Carga, Exceto Produtos Perigosos e Mudanças Intermunicipal, Interestadual e Internacional” CNAE 49.30-2-02 e “Armazéns Gerais – emissão de Warrant” CNAE 52.11-7-01, de acordo com documento de fl. 53.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 09 a 19 dos autos.

O Autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária 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 da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analisando as questões preliminares postas pela defesa, que se reportam ao fato de a acusação dizer respeito a cumprimento de obrigação acessória, por empresa que não seria contribuinte do ICMS, estando a multa imputada, ao seu entender, caracterizada como abusiva, esclareço que a multa aplicada, independe da constatação de dolo, fraude, simulação ou má-fé, tendo natureza eminentemente objetiva.

Em relação a multa aplicada, indicada no percentual de 1%, sobre o valor da operação de entrada, considerada pela defesa como abusiva, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior 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, 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.

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”*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

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.

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 nº 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 percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do 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, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

A respeito da matéria, ainda que a defesa tenha trazido decisões de Tribunais que não digam respeito diretamente ao fato aqui examinado (falta de registro nos livros fiscais de Notas Fiscais que representem entradas de bens, mercadorias ou serviços no estabelecimento), oportuno lembrar que se encontra em apreciação no STF o RE 640452/RO, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, e que trata especificamente sobre *“Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, IV, da Constituição Federal, se multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, aplicada em valor variável entre 5% a 40%, relacionada à operação que não gerou crédito tributário (‘multa isolada’) possui, ou não, caráter confiscatório”*.

Só o fato de a Corte Maior do país discutir tal matéria, já denota não ter tais multas qualquer pecha ou caráter de ilegalidade, estando a discussão adstrita ao percentual a ser aplicado: no intervalo entre 5% a 40%.

Lembro que no caso em comento, a multa imposta ao sujeito passivo foi de apenas 1%.

Tal discussão, já teve a sua repercussão geral reconhecida, e servirá para pacificar o entendimento quanto as penalidades advindas de descumprimento de obrigação acessória, como no presente Auto de Infração.

A matéria, ensejou o Tema 487 da Repercussão Geral, na qual o Ministro Relator propôs a seguinte tese: *“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”*.

Como se nota, ao estabelecer um teto e uma base de cálculo para a penalidade, afastou a possibilidade de considerar o valor da operação como base de cálculo. O objetivo seria equilibrar a imposição de sanções pelo descumprimento de obrigações acessórias e proteger o contribuinte contra o confisco de valores em excesso.

O Ministro Dias Toffoli abriu divergência, e ainda que tenha votado também pela limitação da multa, apresentando outros limites percentuais, tais como 60% do valor do imposto nas multas pelo descumprimento de dever instrumental, podendo chegar a 100% quando configurada “circunstâncias agravantes” e de 20% a 30% sobre o valor da operação, limitadas a 0,5% ou 1% do valor correspondente a base de cálculo da média do tributo dos últimos doze meses.

Ou seja, propôs que em casos agravantes, como dolo, reincidência específica ou violação de uma obrigação já esclarecida por meio de consulta formulada pelo infrator, a multa poderia chegar ao percentual de 100%.

Propôs, ainda, no voto divergente, modulação dos efeitos, para que o julgado produza efeitos somente a partir da data publicação da ata de julgamento, ressalvada as ações judiciais em andamento, o que significa dizer que eventual decisão favorável surtirá efeitos em relação as multas já lavradas, apenas aos contribuintes que já estiverem discutindo judicialmente a matéria (multa).

Pedido de destaque feito pelo Relator, após a apresentação do voto divergente do Ministro Dias Toffoli e vistas ao Ministro Gilmar Mendes, paralisou o julgamento, que deverá ser retomado em sessão plenária presencial da Corte, ainda sem data definida.

Das informações acima prestadas, se constata que a penalidade sugerida para a infração, sem sombra de dúvida, não possui qualquer traço de ser abusiva ou confiscatória como entende a defesa da empresa, razão para o não acolhimento do pleito defensivo formulado.

Por outro lado, em nome do princípio da legalidade, inexistiu possibilidade de redução dos valores apontados, à vista de inexistir qualquer previsão para tal na atual legislação estadual, especialmente as Leis nºs 3.956/81 (COTEB) e 7.014/96, o que também leva à rejeição do pleito formulado.

Ressalto que em momento algum da autuação foi indicada a conduta dolosa ou fraudulenta da empresa, até pelo fato da legislação do estado da Bahia não prever aplicação de multa qualificada em tais hipóteses.

Em relação ao pleito defensivo para aplicação do artigo 112 do CTN, reproduzo, inicialmente, o teor do referido dispositivo:

*“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida*

*I- à capitulação legal do fato; quanto:*

*II- à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III- à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.*

Como facilmente perceptível, tal posicionamento somente se aplica na existência de dúvida. Caso esta não se encontre presente, resta inaplicável o presente artigo, sendo este o caso dos autos ora em exame.

Neste sentido, é o entendimento do Poder Judiciário, a se ver, por exemplo, na posição do STJ, quando do julgamento do REsp 183720/SP – Diário da Justiça de 18/09/2000, no seguinte sentido:

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. MULTA. EMPRESA CONCORDATÁRIA. INCIDÊNCIA. LEI N. 7.661/45, ART. 12, § ÚNICO, III. CTN, ART. 112. A exclusão da multa a que se refere o art. 12, parágrafo único, III, da Lei n. 7.661/45, dirige-se ao caso de falência, para que a penalidade não recaia sobre os credores comuns, já prejudicados com a quebra da empresa.*

*No caso, cuida-se de concordata preventiva, inexistindo razão para que o devedor inadimplente seja privilegiado com a dispensa da multa. O art. 112 do CTN, que recomenda a interpretação mais favorável, somente tem pertinência quando haja dúvida na exegese da norma punitiva, o que inexistiu na espécie, em face do texto claro do citado dispositivo da Lei de Quebras.*

*III. Recurso conhecido e improvido”.* (Grifei).

No mesmo sentido, recente decisão do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2156518/RJ, julgado em 03/04/2023, e publicado em 14/04/2023, pela Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Herman Benjamin, de cuja ementa destaco os seguintes trechos:

*“...3. Quando à irresignação a respeito da não incidência do art. 112 do Código Tributário Nacional ao caso em tela, veja-se trecho do julgado: ‘O art. 25, § 9º, do Decreto n. 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, prevê: (...) Por sua vez, dispõe o art. 54 do Regimento Interno do CARF: (...) Conforme se extrai da leitura dos dispositivos citados, o voto de qualidade consiste em uma espécie de voto dúplice conferido ao Presidente do Órgão Colegiado, ao qual caberá o voto ordinário e, somente em caso de empate, caberá a ele também o voto de qualidade. Diante da existência de disposição legal expressa e específica para a resolução dos empates nos julgamentos do CARF, não há que se falar em incidência do art. 112 do CTN, que prevê hipótese de interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida na interpretação de lei tributária que define infrações (ou lhe comina penalidades). O art. 112 do CTN encerra regra de interpretação de leis que definem infrações ou cominam penalidades e não regra de julgamento; não podendo ser invocada para fundamentar desempate de decisão administrativa em favor do contribuinte”.* (Grifei).



Ainda sobre o tema, relevante o entendimento de Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência, 13ª. edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2011, págs. 932): “*In dubio pro reo. A doutrina costuma relacionar o teor do art. 112 ao brocado in dubio pro reo.*”

*Dúvida quanto aos fatos, não quanto ao direito. O art. 112 do CTN, embora cuide de interpretação da lei punitiva, refere-se efetivamente à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, efetivamente, não há que se falar em dúvida quanto à lei propriamente, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados pelo contribuinte e, em face das suas características, quanto ao seu enquadramento legal. Daí a norma de que, no caso de dúvida, ou seja, de não ter sido apurada a infração de modo consistente pelo Fisco de modo a ensejar a convicção quanto à ocorrência e características da infração, não aplique a penalidade ou o agravamento que pressupõe tal situação”. (Grifei).*

Pelas expostas razões, não acolho as questões preliminares apresentadas.

Quanto ao mérito, entendo de suma importância se firmar que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema relevância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Estes são os termos do artigo 217 do RICMS/12 vigente à época dos fatos geradores (2019 e 2020), até o mês de dezembro de 2020:

*“Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):*

*I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento”. (Grifei).*

Isso significa dizer que qualquer entrada, no estabelecimento inscrito no cadastro do ICMS, relativa a qualquer operação, independentemente de ser ou não tributada, deve ser escriturada.

Nestes termos, destaco o artigo 464 do RICMS/12:

*“Art. 464. Nas saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte com destino a armazém geral, ambos localizados neste estado, bem como em seus retornos, será emitida nota fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente (Convênio S/N, de 15/12/1970):*

*I - valor das mercadorias;*

*II - natureza da operação;*

*III - dispositivo legal que prevê a não-incidência do ICMS”.*

Em complemento, o artigo 469 do mesmo dispositivo regulamentar determina:

*“Art. 469. Na saída de mercadorias para entrega em armazém geral situado na mesma unidade da Federação do estabelecimento destinatário, este será considerado depositante, devendo o remetente emitir nota fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:*

*I - como destinatário, o estabelecimento depositante;*

*II - o valor da operação;*

*III - a natureza da operação;*

*IV - o local da entrega, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do armazém geral;*

*V - o destaque do ICMS, se devido.*

*§ 1º O armazém geral deverá:*

*II - anotar a data da entrada efetiva das mercadorias na nota fiscal referida no inciso I deste parágrafo, remetendo-a ao estabelecimento depositante”. (Grifo do relator).*

Ou seja: é inquestionável a obrigação ao autuado de registrar na sua escrita fiscal as Notas Fiscais que acobertarem mercadorias que adentrarem em seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que, no caso em tela, 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, ou mesmo do destinatário da mercadoria ou bem, bastando estar inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS.



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 ou serviços prestados, que teriam entrado 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 ou depósito.

Por este motivo, existe, sim, prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto mais uma vez, que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte.

Importante a respeito registrar que o Manual de Orientação do Contribuinte – NF-e disponibilizado no Portal Nacional da mesma ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)) cuida detalhadamente das situações diversas em relação a Nota Fiscal Eletrônica, bem como aos seus eventos, no sentido de registrar qualquer ocorrência extraordinária, sendo elas:

A manifestação do destinatário que permite ao destinatário da Nota Fiscal Eletrônica manifestar-se sobre a sua participação comercial descrita na NF-e, confirmando as informações prestadas pelo seu fornecedor e emissor do respectivo documento fiscal. Este processo é composto de quatro eventos:

Ciência da Emissão: recebimento pelo destinatário de informações relativas à existência de NF-e em que esteja envolvido, quando ainda não existam elementos suficientes para apresentar uma manifestação conclusiva;

Confirmação da operação: o destinatário confirma que a operação descrita na NF-e ocorreu. Quando a NF-e trata de uma circulação de mercadorias, o momento de registro do evento deve ser posterior à entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário. Após a Confirmação da Operação, a empresa emitente fica impedida de cancelar a NF-e;

Operação não realizada: Manifestação do destinatário declarando que a operação descrita na NF-e foi por ele solicitada, mas não foi efetivada. Este registro deve ser feito, por exemplo, se a carga foi extraviada ou roubada durante o transporte;

Desconhecimento da operação: Manifestação do destinatário declarando que a operação descrita da NF-e não foi por ele solicitada.

O destinatário, se pessoa jurídica inscrita no cadastro de contribuintes, está obrigado ao registro de evento relativo à operação de circulação de mercadoria com valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Vale também mencionar as disposições presentes no RICMS/12, artigo 89:

*“§ 15. O registro dos eventos relacionados à NF-e, previstos no § 14 deste artigo, deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*I - ciência da operação, antes da remessa pelo remetente;*

*II - confirmação da operação e operação não realizada, contados da data de autorização de uso da NF-e:*

*a) nas operações internas, 20 (vinte) dias;*

*b) nas operações interestaduais, 35 (trinta e cinco) dias;*

c) nas operações interestaduais destinadas a área incentivada, 70 (setenta) dias;

III – desconhecimento da operação, contados da data de autorização de uso da NF-e:

a) nas operações internas, 10 (dez) dias;

b) nas operações interestaduais, 15 (quinze) dias;

c) nas operações interestaduais destinadas a área incentivada, 15 (quinze) dias.

§ 16. O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento desconhecimento da operação;

§ 17. Os contribuintes deverão verificar regularmente, mediante acesso ao endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>, todas as notas fiscais emitidas com destino aos seus estabelecimentos, ficando obrigados, quando for o caso, a registrarem o evento “desconhecimento da operação” no prazo de até 70 dias contados da emissão da nota no endereço eletrônico [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br), salvo em relação às mercadorias previstas no § 14 deste artigo, cujo prazo será o nele estipulado”.

Ou seja, o contribuinte possui diversos mecanismos para controlar as notas fiscais relativas as mercadorias e bens que adentram em seu estabelecimento a qualquer título, o que não consta nos autos ter adotado.

Desta forma, se constata que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto aos argumentos defensivos trazidos no bojo da impugnação.

Feitas tais considerações, passo à apreciação dos argumentos defensivos trazidos nos feito, iniciando pela arguição de ter sido a Nota Fiscal nº 1688 emitida pela própria empresa, em 10/03/2020, como se fosse entrada em seu estabelecimento (código “0”), todavia, ao se analisar a mesma, inclusive em consulta ao Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica da Receita Federal, se constata ser uma operação de “Retorno de Mercadoria Remetida para Depósito Fechado ou Armazém”, constando como destinatário/remetente a empresa FRANGOSAJ INDÚSTRIA E COMERCIO DE AVES LTDA., Inscrição Estadual nº 67.951.691, situada em Santo Antônio de Jesus, Bahia.

Ou seja, na forma do artigo 469 do RICMS/12, caso a operação fosse de entrada de mercadoria no estabelecimento autuado, a Nota Fiscal teria sido emitida pela empresa FRANGOSAJ INDÚSTRIA E COMERCIO DE AVES LTDA., e não pela empresa UNIKLOG LOGÍSTICA LTDA.

Daí se conclui que, o fato de ter o documento fiscal sido considerado como se fosse operação de entrada, ao invés de operação de retorno ao depositante, induziu o Autuante a erro, uma vez que este documento não seria lançado no Registro de Entradas, mas sim, no Registro de Saídas do depositário (autuado).

Por esta razão, entendo que deve ser o mesmo excluído do levantamento no mês de março de 2020.

Em relação ao argumento de que diversas Notas Fiscais teriam sido estornadas pelos remetentes das mercadorias (Notas Fiscais nºs 69.688, 64.705, 89.306, 1.204.725, 1.204.722, 4.171 e 17.314), ainda que o sujeito passivo tenha falado em “estorno pelas depositantes”, não é o que observo, à vista dos documentos de fls. 55 a 61, cotejados com aqueles de fls. 63 a 69.

Assim, a título de exemplo, para a Nota Fiscal nº 69.688, emitida pela empresa Electrolux do Brasil S. A., situada em Salvador, em 09/11/2020, tem como natureza da operação “Retorno de Conserto”, a destinando ao estabelecimento do autuado, estando tal documento na fl. 55 dos autos.

Tal retorno, decorreu da operação de “entrada para conserto”, emitida pela própria ELECTROLUX DO BRASIL S. A., em 09/11/2020, através da Nota Fiscal nº 69.686, ou seja, a própria empresa responsável pelo conserto do aparelho, no caso, um purificador de água, deu entrada em seu estabelecimento do equipamento (Nota Fiscal nº 69.686), realizou o reparo e retornou para a autuada, tendo emitido a Nota Fiscal nº 69.688 (fl. 55).

Assim, não se há que falar em qualquer possibilidade de “estorno”, vez estarmos diante de um mero “retorno de mercadoria enviada para conserto”, o que contribui para a manutenção da infração, uma vez não estar comprovado o registro do documento fiscal correspondente ao bem retornado ao estabelecimento da autuada.

Já a Nota Fiscal nº 64.705 (fl. 56), emitida por VAREJÃO 25 COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI – Filial 03, empresa situada em Simões Filho, datada de 12/06/2020, se refere a operação de “Remessa para Depósito Fechado ou Armazém Geral”, destinada a autuada, e nesta condição deveria ser registrada no livro respectivo da EFD.

A Nota Fiscal nº 64.816, emitida pela mesma empresa VAREJÃO 25 COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI – Filial 03 em 16/06/2020 (fl. 64), ou seja, quatro dias depois da outra Nota Fiscal, apresentada como se de “estorno” fosse, nada mais é do que uma Nota Fiscal de Entrada emitida pela mesma, sob razão desconhecida, uma vez que caberia ao Depósito ou Armazém fazê-lo, como retorno da mercadoria enviada ao depósito, não se podendo aventar qualquer possibilidade de “estorno”, como sustentado na defesa.

Pelas mesmas razões anteriormente expostas, deve ser mantida na autuação, a Nota Fiscal nº 64.705, bem como as demais acima listadas, por se tratarem de Notas Fiscais remetidas para a autuada, sem comprovação do registro na EFD.

Segundo o dicionário eletrônico dicio, encontrado no endereço eletrônico da internet em [www.dicio.com.br/estorno](http://www.dicio.com.br/estorno), significa “*Ação ou efeito de estornar.[Comércio]*”

*Contabilidade. Ação de devolver (estornar) o dinheiro que foi lançado, em conta-corrente, de maneira indevida.*

*O valor que foi lançado indevidamente; o dinheiro estornado”.*

Ou seja, é a ação de estornar lançamento a crédito ou débito indevidamente lançado em conta corrente, livro-caixa, etc.

Pelas anotações acima feitas, se percebe com solar clareza não ter ocorrido qualquer estorno, mas sim, operações destinadas a empresa autuada, nas quais, houve o retorno ao remetente em momento posterior, o que invalida a tese defensiva, uma vez que o depósito se encontrava na obrigação de emitir Nota Fiscal de retorno do depósito nele efetuados, não o fazendo, ensejando que os remetentes das mercadorias tivessem que fazê-lo.

Por tal motivo, não acolho os ajustes realizados pelo Autuante em sede de informação fiscal, ainda que o contribuinte não tenha se manifestado, quando oportunizado, o que pressupõe aceitação tácita dos valores ali indicados.

Assim, diante dos expostos argumentos, e dos ajustes feitos no presente voto, no qual foi apenas excluída a operação acobertada pela Nota Fiscal nº 1688, tenho o Auto de Infração em tela como parcialmente subsistente em R\$ 50.567,15, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2019	
ABRIL	16,06
MAIO	422,70
JUNHO	13.329,16
JULHO	37,84
AGOSTO	2.707,65
SETEMBRO	1.097,93
OUTUBRO	920,44
NOVEMBRO	161,49
DEZEMBRO	205,88
<b>Total</b>	<b>18.899,15</b>
2020	
JANEIRO	487,32
FEVEREIRO	24,39
MARÇO	4.561,62

ABRIL	2.245,09
MAIO	6.681,02
JUNHO	1.467,27
AGOSTO	1.048,80
SETEMBRO	54,45
OUTUBRO	0,23
NOVEMBRO	4.114,43
DEZEMBRO	10.983,38
<b>Total</b>	<b>31.668,00</b>

**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 178891.0023/24-0, lavrado contra UNIKLOG LOGÍSTICA LTDA., devendo ser intimado, o Autuado, para efetuar o pagamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 50.567,15**, prevista no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 20 de fevereiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR