

A. I. N° - 110123.0015/13-1  
AUTUADO - L. P. V. REVESTIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA. (CASARÃO DO PISO)  
AUTUANTES - JOSÉ RÔMULO FRAGA BARRETO e LUIZ HENRIQUE DA SILVA TEIXEIRA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 09/04/2014

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0024-06/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. **b)** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Diferença apurada em virtude da utilização indevida da redução da base de cálculo. Infração comprovada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS. O sujeito passivo não conseguiu elidir infração. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. 4. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EMITENTES EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR. Comprovada a situação cadastral irregular do emitente, quando da emissão dos documentos fiscais. Vedada a utilização do crédito. Infração subsistente. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO ORIGINAL DO DIREITO AO CRÉDITO. A legislação estadual só permite o crédito fiscal através do documento fiscal original. Infração subsistente. **c)** MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Comprovado nos autos que houve utilização indevida de crédito fiscal, diante do encerramento da tributação sobre as mercadorias objeto da autuação (pisos). 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL, NAS AQUISIÇÕES DAS MERCADORIAS. SAÍDAS TRIBUTADAS NORMALMENTE. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. O contribuinte não trouxe elementos objetivos que elidissem a infração. 7. OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO. Constatada a insegurança na apuração da base de cálculo, diante das rasuras e emendas no demonstrativo elaborado, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99 o lançamento é nulo para tal infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de dezembro de 2013 e refere-se à cobrança de R\$21.679,82, além das respectivas multas, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, ocorrência no mês de março de 2010, totalizando R\$122,70, além de multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS/97, no valor de R\$450,00, multa de 60%, fato verificado no mês de agosto de 2008;

INFRAÇÃO 3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo, nos meses de outubro e novembro de 2008, janeiro de 2009, março a junho de 2010, totalizando R\$3.738,08, além de multa de 100%;

INFRAÇÃO 4. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo cobrado 10% do valor do documento (R\$285,35), ocorrência constatada no mês de junho de 2009.

INFRAÇÃO 5. Multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor de R\$792,66, correspondente a multa de 60%, nos meses de novembro e dezembro de 2008, maio, julho a setembro e novembro de 2010.

INFRAÇÃO 6. Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, sendo informado que "a natureza das operações das respectivas notas fiscais constantes do demonstrativo é de transferências de mercadorias tributadas", no valor de R\$2.998,16, sendo proposta multa de 70%.

INFRAÇÃO 7. Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$153,20, bem como multa de 60%, para as ocorrências nos meses de janeiro a março e agosto de 2009;

INFRAÇÃO 8. Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no período de janeiro, maio a novembro de 2009, janeiro a abril, junho, agosto a novembro de 2010, no montante de R\$9.605,79, além de multa de 70% até o mês de abril de 2009, e 100% a partir das ocorrências constatadas em julho de 2010;

INFRAÇÃO 9. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, conforme demonstrado, no valor de R\$1.378,44, sendo tal fato constatado nos meses de maio a julho de 2008, setembro e outubro de 2009, multa de 60%;

INFRAÇÃO 10. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS/BA, no montante de R\$1.960,14, além de multa no percentual de 60%, para ocorrências nos meses de fevereiro, agosto e novembro de 2010;

INFRAÇÃO 11. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, totalizando R\$194,80, nos meses de maio e agosto de 2010, bem como imposição de multa de 60%;

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante à fl. 120 a 134, onde argui em sua defesa, que não concorda com o lançamento, pelas seguintes razões: inicialmente, levanta questão relativa a nulidade do lançamento, vez entender que o ato administrativo de lançamento e imposição de penalidade, corporificado pelo Auto de Infração impugnado, é, como todo ato administrativo tributário, rigidamente vinculado aos parâmetros legais, ou seja, só pode ser validamente executado e tido por existente se cumpridos todos os requisitos impostos pela lei. A estrutura extremamente rígida que cerca o Auto de Infração assegura a garantia dos contribuintes contra o arbítrio e também a conformação da tributação aos limites da lei.

Aduz que os princípios administrativos que regulam a administração pública se mostram com maior relevo na área tributária, especialmente os princípios da legalidade (aqui legalidade estrita e típica), moralidade, proporcionalidade, verdade real e tipicidade do ato administrativo. Estes princípios regulam a administração tributária, que, para que sejam válidos os seus atos, deve se submeter ao seu regime.

Menciona entendimento doutrinário a respeito, transcrevendo trechos de ensinamentos de Paulo Celso Bonilha, posicionando-se, ainda, no sentido de que o ato administrativo de imposição tributária se subordina a verdade real, ou seja, os atos de imposição tributária devem pautar-se exclusivamente pela realidade dos fatos, nunca por formalismos ou declaração de uma autoridade fiscalizadora, transcrevendo, mais uma vez, entendimento doutrinário.

Indica que o lançamento é nulo ao seu ver, em função do não atendimento aos princípios da rígida tipicidade e da motivação do ato administrativo de lançamento. O ato de imposição tributária deve demonstrar uma exata e inequívoca subsunção da realidade "capturada" ao modelo abstrato previsto na lei, ou seja, deve indicar os dispositivos legais que justificam o ato de autuação e, ao mesmo tempo, explicitar, com precisão, como a realidade fática se enquadra na hipótese prevista nestes dispositivos, citando Paulo de Barros Carvalho.

Alega que a presente autuação, não respeitou tais postulados, que devem nortear o ato de lançamento tributário, vez que indica como dispositivos legais infringidos diversos artigos do RICMS que não possuem uma previsão normativa que caracterize o fato descrito como contrário à legislação tributária pelo autuante. Os referidos dispositivos legais simplesmente se referem à disciplina do lançamento e do recolhimento do ICMS, sem maior relação com a realidade fática objeto da presente autuação. Além disso, em nenhum momento se preocupou a autoridade fiscal em evidenciar a subsunção do fato descrito à hipótese legal, simplesmente indicando os artigos de lei, de modo arbitrário.

Argui que a descrição, no lançamento não é capaz de propiciar uma verificação que permita a análise de sua submissão, ou não, à hipótese de incidência, uma vez que a descrição do fato deve "casar" com a capitulação legal, para que daí se extraia a essência da autuação. Não se caracterizando, não há fundamento para a autuação, o que o leva a concluir pela ausência de subsunção entre o relato sobre o fato procedido pela própria autoridade fiscal e os dispositivos legais apontados, sendo, deste modo, formalmente nulo o presente Auto de Infração.

Por tal motivo, entendendo comprovado que a autuação fere os princípios da tipicidade tributária, da motivação do ato administrativo e da estrita vinculação da atividade administrativa tributária, e, por consequência, da segurança jurídica, postula que seja declarado nulo a Auto de Infração impugnado.

Não sendo, porém, este o entendimento, argumenta a existência de decadência, vez entender que todos os créditos constituídos de ICMS relativos a competências anteriores a dezembro de 2008 devem ser extintos pela ocorrência de decadência, na forma do artigo 173, do parágrafo quarto, do artigo 150, e do inciso V do artigo 156 do CTN.

Alega que a decadência tributária é fato extintivo do crédito tributário nos termos do inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, composto pela conjugação de dois elementos, inércia e tempo. Ocorre, portanto, com a inércia do sujeito ativo em constituir o crédito tributário (caso este não seja constituído pelo próprio contribuinte, na forma da súmula nº 436/STJ) no prazo de 05 (cinco) anos, contados, a depender da situação, da data da ocorrência do fato gerador (parágrafo quarto do artigo 150 do CTN), do primeiro dia do exercício financeiro seguinte (inciso I do artigo 173 do CTN), ou a data da anulação do lançamento com vício formal (inciso II do artigo 173 do CTN).

Trata a presente hipótese de créditos tributários constituídos por ato do particular, no exercício do denominado “auto-lançamento”, ao declarar e pagar o ICMS devido em cada mês, ainda que com suposta omissão parcial e/ou falha de recolhimento parcial.

O fato é que ocorreu o pagamento mensal de ICMS pelo autuado, mesmo que o Fisco discorde de que este pagamento seja integral; nesta circunstância, ou seja, havendo pagamento mesmo que

parcial, o prazo de decadência é contado nos termos do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, a partir da data/competência da ocorrência do fato gerador, como entende o STJ, consoante decisão transcrita.

Deste modo, tendo sido o Auto de Infração lavrado e notificado ao contribuinte em 09/12/2013, todas as parcelas anteriores a dezembro de 2008 estão afetadas pela decadência, já que, na data do lançamento eficaz, já se passara mais de 05 (cinco) anos da data de ocorrência do fato gerador, razão para requerer o reconhecimento da decadência para todos os créditos constituídos quanto a fatos ocorridos antes da competência dezembro de 2008, na forma do inciso V do artigo 156 e do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Quanto ao mérito, relativamente à infração 1, salienta que além da já alegada decadência dos créditos anteriores a dezembro de 2008, não ocorreu falta de recolhimento sobre operações escrituradas regularmente, mesmo porque não teria sentido a escrituração das operações sem o respectivo recolhimento, e que, caso desejasse ocultar suas operações comerciais do campo da tributação, não as teria registrado em seu livro mercantil, o que apenas demonstra sua boa fé e correção.

Posiciona-se no sentido de que, ainda que se admita a falta de recolhimento, é abusiva a multa aplicada de 60% (sessenta por cento), eis que se trataria de simples não recolhimento do tributo devido, e não de medida tendente à sonegação ou fraude fiscal.

Admitindo-se o erro na conduta da autuada, se trataria apenas de infração moratória, ou seja, de atraso no pagamento, que deve sofrer os acréscimos relativos a essa modalidade de infração (juros de mora e multa de mora, inferior à aplicada).

A multa aplicada deve ser reservada às infrações que indicam dolo, fraude ou sonegação, objetivando não apenas remunerar o atraso no recolhimento dos valores aos cofres públicos, mas tendo caráter punitivo, o que se revela desproporcional no presente caso; deve-se, ao menos, modificar a multa aplicada.

Para a infração 08, além de reiterar a questão da decadência referente aos créditos de competências anteriores a dezembro de 2008, alega que a apuração do Auto de Infração não coincide com a realidade dos fatos, vez que os recolhimentos efetuados foram regularmente consonantes com o movimento registrado pelos meios de pagamento eletrônico. Não existe qualquer divergência real, e o equívoco, na verdade, deve se dar na leitura das informações fornecidas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

É preciso, aqui, separar o que se refere a operações isentas e não tributadas, por exemplo, não apenas de modo proporcional; além disso, podem ocorrer operações sujeitas a estorno e registro em duplicidade, posteriormente cancelado; por fim, pode ainda existir algum erro na identificação dos movimentos com a específica atividade comercial.

Por tal razão, entende deva ser efetuada uma revisão dos dados fornecidos, para que se possa apurar com exatidão se eventualmente existe alguma diferença no recolhimento, que nunca será no montante apurado.

Para as infrações, 2, 5, 10 e 11, alega que o crédito tributário constituído nestas quatro infrações é fundado na alegação da autoridade fiscal de que o contribuinte deixou de efetuar ou efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, ou mesmo se valeu do crédito decorrente destes recolhimentos.

Inicialmente, reforça o quanto já alegado sobre a decadência, já que, existindo diversas competências anteriores a dezembro de 2008, devem ser os créditos correspondentes extintos na forma do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Percebe que a autuação se fundamenta no regime de substituição tributária por antecipação, em que o contribuinte "antecipa" o imposto que supostamente incidiria nas "etapas subsequentes" de circulação da mercadoria, mediante o recolhimento com base em uma "margem de valor agregado" arbitrada pelo Fisco Estadual. No presente caso, a impugnante deveria, em tese, ter

recolhido o ICMS relativo a todas as operações subsequentes de circulação das mercadorias que deram entrada em seu estabelecimento, em função destas terem sido adquiridas em outra Unidade da Federação que não possui "Convênio", quanto à tributação destes produtos, com o Estado da Bahia.

Posiciona-se no sentido de que este regime de substituição tributária "para a frente" não é válido, porque contraria diversos preceitos ordenadores do Sistema Tributário Nacional. A substituição tributária em função de fato gerador futuro é, na verdade, uma ficção jurídica, já que considera passível de tributação fato econômico não verificado na realidade concreta. Há o pagamento de um imposto sem a existência do respectivo fato gerador, contrariando a premissa básica da tributação de que o tributo representa o repasse ao Estado de parte do resultado econômico auferido pelo contribuinte com determinada operação, representativa de um signo presuntivo de riqueza que funciona como índice de sua capacidade contributiva. Observa lições de Geraldo Ataliba e Aires Barreto, citados por José Eduardo Soares de Melo, cujo teor transcreve.

A seguir, tece diversos comentários acerca da capacidade contributiva do sujeito passivo que é extremamente afetada em casos como o presente, transcrevendo definição de Hugo de Brito Machado, para asseverar que nestes termos, em situações como a presente, em que se processa a substituição tributária "para a frente", a capacidade contributiva não é respeitada, já que o "substituto" é compelido ao pagamento de um imposto sem que tenha realizado o fato jurídico que lhe daria resultado econômico e que, portanto, revelaria sua capacidade de contribuir, com aquele montante, para o Estado.

Sendo a tributação relativa a fato futuro, que, obviamente, ainda não ocorreu, não teve ainda o contribuinte o benefício econômico do qual recolheria parcela aos cofres públicos, acabando por pagar um tributo sem a existência de um índice de sua capacidade contributiva para tanto.

Ressalta que a previsão de devolução do valor recolhido "antecipadamente" em caso de não ocorrência do fato gerador presumido não faz cessar a irregularidade deste regime, como alerta Roque Antônio Carraza, igualmente transcrito.

Nestes termos, entende improcedente a presente autuação, porque o regime jurídico de tributação no qual se fundamenta (substituição tributária por fato gerador presumido futuro) não pode ser validamente aplicado na situação concreta e nem mesmo harmonizado com os preceitos do Sistema Tributário Nacional, conforme exposto.

Para a infração 3, assegura que não ocorreu a utilização de documento fiscal inidôneo, e que apenas se creditou daquilo que lhe era permitido de acordo com a legislação, a partir dos documentos que lhe foram remetidos por seus fornecedores e prestadores de serviços.

O documento que fundamenta o crédito estava formalmente perfeito e atendia a todas as exigências da legislação. Problemas outros que possam afetar o fornecedor ou prestador não podem lhe ser imputados, afetando o seu legítimo direito de apuração do ICMS devido pelo regime da não cumulatividade, trazendo trechos de decisões do STJ, para concluir que assim, não se pode negar o direito ao crédito.

No tocante às infrações 7 e 9, observa que as mesmas dependem exclusivamente da verificação de fato, impugna a autuada, além da ocorrência de decadência, por ser anterior a dezembro de 2008, o levantamento feito pela autoridade fiscal, que não espelha a realidade, vez que não ocorreu o creditamento a maior, mas nos estritos termos dos documentos fiscais, nem o cálculo a menor.

Para as infrações 4 e 6, além de reiterar a decadência, indica tratar-se de questão de fato não condizente com a realidade, já que todas as mercadorias ingressas no estabelecimento do autuado são regularmente registradas, bem como todas as saídas possuem o correspondente lançamento na contabilidade fiscal.

Tanto assim que a autoridade fiscal conseguiu localizar os respectivos documentos comprobatórios, o que demonstra que a autuada nada tem a ocultar ou simular quanto ao seu estoque, e, por isso, sequer teria motivo para não realizar a regular escrituração.

Por tais motivos, reforça a tese de nulidade, bem como a de improcedência do lançamento.

Informação fiscal prestada às fls. 142 e 143 pelos autuantes argumenta que após analisarem os argumentos da defesa, apresentada às fls. 120 a 140 deste processo fiscal, ratificam o procedimento fiscal, embasados nos seguintes argumentos:

Na infração 1, indicam que a autuada recolheu a menor o ICMS devido, referente ao mês de março de 2010, no valor de R\$ 122,70, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração, (fl. 10 deste PAF), cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Na defesa, não foi apresentado nenhum documento que comprovasse o recolhimento da diferença apurada na fiscalização.

Para a infração 2, indicam que a empresa não efetuou o recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, previsto na legislação vigente, no mês de agosto de 2008, no valor de R\$ 450,50, na forma do demonstrativo nº 2, anexo ao Auto de Infração, (fl. 11). Na sua defesa, não apresenta nenhum documento que comprova o recolhimento do ICMS apurado na fiscalização.

Relativamente à infração 3, informam que a autuada utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, destacado em documento inidôneo. O contribuinte Argamassa da Bahia Ltda., teve sua inscrição cancelada no mês de setembro de 2008, conforme comprova documento que anexam. Aqueles outros documentos constantes na escrita fiscal da autuada têm as datas de emissão nos meses de outubro de 2008 a junho de 2010, sendo, portanto, posteriores às datas do cancelamento da inscrição estadual na Secretaria da Fazenda, na forma do demonstrativo nº 03 (fls. 14 a 23).

No tocante à infração 4, indicam que a empresa não registrou a Nota Fiscal de nº 97895, emitida por Luzarte Estrela Ltda., em 16/06/2009 no valor de R\$ 2.853,45, referente a compras de mercadorias tributadas, estando sujeita à aplicação de multa com caráter de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, corresponde a 10% do valor da mesma, conforme determina a legislação vigente, não tendo a defesa comprovado a escrituração da nota fiscal na sua escrita.

Na infração 5, a autuada efetuou a menor o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, previsto na legislação vigente, em diversos meses dos exercícios de 2008 e 2010, estando sujeita a aplicação de multa de 60% sobre a parcela não recolhida conforme prevê a legislação em vigor, e demonstrativo anexo ao Auto de Infração, (fls. 26 a 40 deste PAF). Na sua defesa, a autuada não apresenta nenhum documento que comprova o recolhimento do ICMS do valor total apurado na fiscalização.

Para a infração 6, a autuada não registrou na sua escrita fiscal e nem se debitou e não recolheu o ICMS devido sobre o valor das Notas Fiscais de nºs 018, 019, 020, 021, 025, 026, 027 e 028, emitidas no mês de abril de 2009 no valor de R\$ 17.636,25 com o ICMS devido de R\$ 2.998,16, na forma do demonstrativo nº 06, acostado ao Auto de Infração, (fls. 41 a 49). Na defesa, a autuada não apresenta nenhum documento que comprova o recolhimento do ICMS do valor total apurado na fiscalização.

De relação à infração 7, houve recolhimento a menor do ICMS devido, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente tributadas, quando da emissão das Notas Fiscais de nºs 004, 005, 006, 009 e 075, nos meses de janeiro, fevereiro, março e agosto de 2009, no valor total de R\$ 153,20, consoante demonstrado nos documentos de fls. 50 a 75. Na defesa apresentada, a autuada não traz qualquer documento que comprove o destaque do ICMS e o registro do valor do ICMS no Livro de Saídas e nem o recolhimento do ICMS do valor total apurado na fiscalização.

Analisando a infração 8, (saídas de mercadorias, sem a emissão dos respectivos cupons fiscais, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito nos exercícios de 2008, 2009 e 2010), na forma dos documentos de fls. 56 a 64, informam que durante a ação fiscal, aplicaram o princípio da proporcionalidade entre as entradas de mercadorias tributadas e isentas/outras, previstas em Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda, não havendo outros argumentos defensivos a rebater.

Quanto a infração 9, que se reporta a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a documentos registrados em duplicidade, demonstrada através de planilha de documentos constantes às fls. 65 a 73 deste PAF, verificam que na defesa apresentada, a autuada não trouxe nenhum documento que comprove a improcedência da ação fiscal.

Na infração 10, que diz respeito a recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação tributária total, na qualidade de sujeito passivo por substituição, prevista na legislação vigente, no exercício de 2010, no valor de R\$1.960,14, na forma do demonstrativo nº 10 (fls. 74 a 108), mais uma vez observam que a autuada não apresenta nenhum documento que comprove o recolhimento do ICMS apurado na fiscalização.

Finalmente, na infração 11, que versa sobre utilização indevida de crédito fiscal do ICMS destacado em notas fiscais de aquisição de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária, cujas saídas subsequentes não sofrem tributação, de igual forma indica, que na defesa apresentada, a autuada não trouxe nenhum documento que comprovasse a improcedência da ação fiscal.

Por tais razões, entendem que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando as alegações defensivas.

Na sessão de julgamento, o autuante, Auditor Fiscal Luís Henrique Teixeira se fez presente, realizando sustentação oral do lançamento, e reiterando a ação fiscal.

## VOTO

O lançamento constitui-se em onze infrações arroladas pela fiscalização, todas impugnadas pelo sujeito passivo.

Analisando os argumentos defensivos, inicio pelas questões preliminares, especialmente em relação à ocorrência de decadência parcial, trazidas em sede de defesa. Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização, com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota

etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).*

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vénia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela defesa, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

*“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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.*

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vénia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido

no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

*“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”*

*“O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação”.*

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

*“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).*

*I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.*

*II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.*

*III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).*

*IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”*

Digna de registro é a Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquirir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, teria a obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN? Fica a indagação para a devida reflexão.

De mais a mais, a norma regulamentar inserida no RPAF/99, determina, no artigo 167, inciso III, que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ao se analisar o Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, em seu artigo 107-A, inciso I, verifico que o comando contido no mesmo é o de que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Logo, por tais motivos, não acolho tal preliminar.

Quanto ao outro aspecto do lançamento que a autuada entende ter havido nulidade, diante do fato de que não teriam os autuantes respeitado diversos postulados do processo administrativo fiscal, ao indicarem como dispositivos legais infringidos diversos dispositivos do RICMS que não possuem uma previsão normativa que caracterize o fato descrito como contrário à legislação tributária pelo autuante, vez que os mesmos se referem à disciplina do lançamento e do recolhimento do ICMS, de igual forma não o posso acolher.

Isso diante do fato de que, como o autuado não deve nem pode desconhecer, o sistema normativo brasileiro se estriba em normas legais, as quais guardam a devida hierarquia entre elas, a começar pela Constituição Federal, Leis Complementares, no caso, aí incluído o CTN e a Lei Complementar nº 87/96, as Leis Ordinárias, inclusive as estaduais, bem como os decretos e regulamentos, todos guardando a necessária coerência entre si.

Observando as infrações arroladas na autuação, percebe-se com clareza, e adentrarei no exame de tais disposições normativas mais adiante, que as mesmas possuem não somente previsão na legislação, como, de igual forma, a capitulação legal que caracteriza as condutas praticadas pela empresa autuada, como passíveis de apenação tributária, especialmente a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, diante do fato de que na forma da previsão constitucional, o ICMS é um tributo estadual, e como tal, os estados têm a necessária competência legislativa, obedecendo, reitere-se, as normas hierarquicamente superiores.

Também pontuo a observância ao princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acombarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fizeram do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “*O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo*”.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “*defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação*”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o

lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade da empresa produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

*[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O conceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.*

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Diante de todos os argumentos postos, não acolho nenhuma das preliminares suscitadas, adentrando na análise do mérito do lançamento, em relação ao qual o exame da matéria ora em debate, circunscreve-se apenas à análise do aspecto da verdade material das infrações, cabendo unicamente a apresentação da acusação e os elementos que a embasam, e as provas trazidas pela autuada para a sua desconstituição.

A exemplo da autuada e autuantes, analisarei as infrações individualmente. Na infração 1, a acusação é a de recolhimento a menor do ICMS devido, referente ao mês de março de 2010, no valor de R\$ 122,70, diante do fato de ter apurado e escriturado no mês de março de 2010, ICMS no montante de R\$ 711,13, contudo, recolhido apenas R\$ 588,43, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração, à fl. 10, ou seja, deixou de recolher imposto devido, o que vem a se constituir em descumprimento de obrigação principal, e não, como pretende a autuada, obrigação acessória, não se havendo em falar em ocorrência apenas de atraso de pagamento, até pelo fato de que tal situação, caso fosse o caso, o que não é, implicaria na cobrança do imposto com imputação de multa.

A obrigação tributária principal é aquela de pagar o tributo propriamente dito (portanto, obrigação de dar), eventualmente acrescido de juros e multas. Diferentemente do que ocorre nas obrigações civis, por exemplo, os juros e multas realmente integram a obrigação principal, uma vez que o legislador do CTN, por conveniência, preferiu manter a cobrança do tributo e de seus acréscimos sob o mesmo regime jurídico.

Ela surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente (artigo 113, § 1º, do CTN). Como exemplo posso mencionar como fato gerador a circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS, ou o seu recolhimento nos prazos determinados pelo Fisco. A obrigação principal somente se extingue com o pagamento (recolhimento) do valor integral devido. Se for recolhido parcialmente, não se considera extinto.

Já a obrigação acessória ocorre quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos consoante artigo 113, § 2, do CTN, podendo ser citado como exemplo, a escrituração de livros fiscais, ou a transmissão de arquivos magnéticos.

Ressalve-se que, independentemente de ser exigido ou não o cumprimento de obrigação principal, o contribuinte é sempre obrigado a cumprir a obrigação acessória.

No caso presente, o sujeito passivo não coligiu aos autos qualquer prova de que tivesse adimplido tal obrigação, o que me faz manter a infração.

Na infração 2, que se reporta à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS/97, onde o sujeito passivo apenas argumenta contrariamente ao instituto da substituição tributária, entendendo que o mesmo contraria preceitos do sistema tributário nacional, por desrespeitar a capacidade contributiva do contribuinte. Nada traz como meio de prova em contrário.

Consta à fl. 11, demonstrativo no qual se constata que o lançamento estribou-se no fato de ter a empresa autuada efetuado aquisições de pisos no mês de agosto de 2008, sabidamente mercadoria sujeita à substituição tributária, bem como o seu transporte, sem o recolhimento da substituição tributária, com o consequente encerramento da fase de tributação, ao passo que nas fls. 12 e 13 encontram-se os documentos fiscais nele referidos.

Impende se esclarecer que tal instituto, é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte, sendo que Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário, com a consequente obrigação de realizar o encerramento da tributação sobre tais produtos.

Em relação às operações subsequentes, ou como denomina o autuado "para a frente", caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte, que, via de regra é o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador, mas que pode ser qualquer um a que a norma legal atribua tal condição, pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final, estando a sua previsão legal contida no artigo 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96, e no âmbito do Estado da Bahia, a Lei nº 7.014/96, determina as hipóteses e os responsáveis pelo recolhimento do imposto diante de tais hipóteses.

No caso desta infração, o autuado se reveste da condição de contribuinte substituto, qual seja, aquele responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final, no caso concreto, às operações subsequentes.

Mais uma vez, a argumentação da autuada prende-se a circunscrever-se à tese de cobrança, não trazendo ao processo qualquer elemento fático de prova que desconstituísse a acusação, no caso presente, diante do fato da mercadoria encontrar-se sujeita a substituição tributária nas operações internas, e não tendo o remetente das mesmas retido o imposto por substituição tributária, caberia ao destinatário/autuado tal incumbência, e neste caso, houvesse atendido a legislação, bastaria trazer a cópia do documento de arrecadação, para a sua alegação ser acatada, o que não ocorreu. Dessa forma, fica a autuação quanto a este item, igualmente mantida.

Para a infração 3, que se reporta a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo, o argumento defensivo é o de que agiu em conformidade com a legislação, utilizando crédito fiscal legítimo, ao arrimo, inclusive, de decisão do STJ que colaciona.

Tal infração encontra-se devidamente documentada às fls. 14 a 23 dos autos, e diz respeito a diversas notas fiscais emitidas pela empresa Argamassa da Bahia Ltda., Inscrição Estadual nº 35.728.474, no período de 06 de outubro de 2008 até 04 de junho de 2010.

Consultando o sistema da Secretaria da Fazenda, ou alternativamente o portal do SINTEGRA, verifico que através do Edital de Cancelamento 26/2008, de 02 de setembro de 2008, efetivamente a referida empresa emissora de tais documentos teve cancelada a sua inscrição estadual, situação que persiste até o presente momento.

Frente à disposição legal, que veda o uso do crédito fiscal decorrente de documento inidôneo, o crédito fiscal relativo a documento emitido por empresa que não esteja mais ativa no cadastro de contribuintes, não pode ser aceito, razão da glosa efetuada, sendo que a decisão judicial trazida pela defesa, além de não ser vinculante, é uma decisão isolada e única no âmbito do Tribunal.

Por essa razão, a infração, à vista da ausência de qualquer elemento contrário trazido pela defesa, há de ser mantida em sua integralidade.

Na infração 4, discute-se a entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, diante da falta de registro da Nota Fiscal de nº 97895, emitida pela empresa Luzarte Estrela Ltda., em 16/06/2009 no valor de R\$ 2.853,45, referente a compras de mercadorias tributadas, sendo lançada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a respeito da qual, já se abordou o assunto, na infração 1, tendo a defesa se limitado ao singelo argumento de tratar-se de questão de fato não condizente com a realidade, sem contudo, acostar aos autos qualquer prova do registro de tal documento, o que teria o condão de elidir a infração, porém não o fez.

Diante da disposição contida nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem, respectivamente, que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, julgo a mesma procedente.

Tais comentários, de igual forma, valem para a infração 6, que trata de omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, aqui com cobrança de imposto, onde a alegação defensiva é a de que regista seus documentos fiscais na sua escrituração, mas uma vez sem trazer qualquer outro elemento de prova que desconstituísse a autuação, motivo, igualmente, pelo qual a julgo procedente.

Quanto à infração 5, diz respeito ao não recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, previsto na legislação vigente, sendo lançada multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

A respeito, pertinente esclarecer-se que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a

operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Não tendo havido o recolhimento do imposto relativo à antecipação parcial, mas tendo as mercadorias sido tributadas normalmente nas saídas, a legislação determina a cobrança de multa percentual, tal como feito pelos autuantes, e diante, mais uma vez da pífia argumentação defensiva trazida, sem qualquer documento que se opusesse à acusação fiscal, voto no sentido de que a mesma seja mantida, à vista, inclusive, da documentação comprobatória nos documentos de fls. 26 a 40. A sustentação defensiva é a mesma utilizada para a infração 2, se bem que neste caso, a infração se refira a antecipação tributária total, com encerramento da tributação, ao passo que a infração ora apreciada se refere a antecipação parcial, sem encerramento de tributação, figura não coincidente com aquela outra.

Observo que na peça defensiva, os mesmos argumentos utilizados pela defesa, também são válidos para as infrações 10 (recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89 do RICMS/BA) e 11 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária), motivo pelo qual os argumentos para a decisão, são os mesmos já anteriormente expostos, bem como a decisão quanto a pertinência da autuação relativamente a tais infrações, ressaltando que no caso da infração 11, como houve o encerramento da fase de tributação, via substituição tributária, devendo o documento fiscal ser lançado na coluna "outros", do livro Registro de Entradas de Mercadorias, sem direito ao aproveitamento do crédito fiscal.

Na análise da infração 7, que versa sobre recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, a defesa apegue-se à tese de que a mesma depende apenas de verificação de fato, todavia não apresenta qualquer livro ou cópia de seus registros para descaracterizar a autuação, a qual foi realizada tomando-se por base as Notas Fiscais de nºs 004, 005, 006, 009 e 075, recebidas em transferência de outro estabelecimento (fls. 50 a 55), o que enseja, mais uma vez, a aplicação dos artigos 142 e 143 do RPAF/99 já enunciados anteriormente, o que mantém a autuação nos termos postos.

A mesma argumentação é utilizada pela defesa quanto à infração 9, e aproveitada, mais uma vez, neste voto, quanto aos argumentos para a manutenção da mesma tal como lançada, vez não ter sido comprovada pela defesa a não utilização em duplicidade dos créditos das notas fiscais listadas no demonstrativo de fl. 65, relativo às notas fiscais elencadas às fls. 66 a 73. Infração mantida.

Finalmente, a infração 8, que se refere à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, de acordo com a previsão contida no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

A defesa apresentada, prende-se, exclusivamente a negativa do cometimento da infração, sob a alegação de que "*não existe qualquer divergência real*", e de que podem ocorrer "*operações sujeitas a estorno e registro em duplicidade, posteriormente canceladas*".

Da análise dos documentos acostados ao processo, verifico que não houve a entrega pelos autuantes, nem o apensamento ao processo, dos relatórios TEF diários, o que não invalidaria a acusação fiscal, de acordo com o entendimento já pacificado neste órgão, diante da possibilidade de realização de diligência saneadora.

A informação constante no documento de fl. 117 confirma o fato de que tal demonstrativo não foi entregue ao contribuinte em meio magnético.

Ainda nos autos, verifico que o demonstrativo de fl. 58, que se reporta à infração em comento, e que se denomina "*planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito*" apresenta valores impressos, e outros apostos em lápis, que lhes sobrepõem, apresentando

números divergentes daqueles que constam no demonstrativo de débito de fls. 03, o que leva à caracterização da insegurança da acusação fiscal, vez que não foi demonstrada a consistência dos dados utilizados para a formação da base de cálculo, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a", e leva, conseqüentemente, à declaração de nulidade da mesma.

Por tais razões, voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	122,70	122,70	60%
02	PROCEDENTE	450,50	450,50	60%
03	PROCEDENTE	3.738,08	3.738,08	100%
04	PROCEDENTE	285,35	285,35	-----
05	PROCEDENTE	792,66	792,66	-----
06	PROCEDENTE	2.998,16	2.998,16	70%
07	PROCEDENTE	153,20	153,20	60%
08	NULA	9.605,79	0,00	-----
09	PROCEDENTE	1.378,44	1.378,44	60%
10	PROCEDENTE	1.960,14	1.960,14	60%
11	PROCEDENTE	194,80	194,80	60%
TOTAL		<b>21.679,82</b>	<b>12.074,03</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 110123.0015/13-1 lavrado contra **L. P. V. REVESTIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA. (CASARÃO DO PISO)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$10.996,02**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.259,78, 70% sobre R\$2.998,16 e 100% sobre R\$3.738,08, previstas no art. art. 42, incisos II, alíneas "a", "b" e "d", IV, "j", VII "a" e III, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas percentual de 60% no valor de **R\$792,66** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$285,35**, previstas nos incisos II, "d" e IX, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Em relação à infração 8, recomenda-se ao órgão fazendário, analisar a possibilidade de refazimento da mesma, respeitado o prazo decadencial.

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de março de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR