

A. I. Nº - 207668.0001/14-0  
AUTUADO - SIIKA S. A.  
AUTUANTE - REJANE MARIA RAMOS BARBOSA FERRUZZI  
ORIGEM - INFRAZ/ATACADO  
INTERNET - 20.11.2014

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0221-02/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A autuante, em sede de informação fiscal, reduziu o lançamento, excluindo as operações destinadas a não contribuintes do ICMS e estabelecimentos industriais. Infração parcialmente procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do estado para comercialização. A autuada não conseguiu elidir a autuação de forma objetiva. Infrações procedentes. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Os argumentos defensivos trazidos pela empresa não conseguem elidir a autuação. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de março de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 203.986,50, bem como multa nos percentuais de 60%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 07.02.03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Promoveu saídas internas de mercadorias da ST para contribuintes do estado como saídas trib. (ICMS Regime Normal – Código 759), no montante de R\$168.523,04, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, sendo sugerida multa de 60%.

Infração 02. 07.15.05. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) 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\$ 380,61, no mês de fevereiro de 2010.

Infração 03. 07.15.03. Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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, totalizando R\$22.385,96, para ocorrência no período de 28 de fevereiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010.

Infração 04. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 10.929,67, sendo tal infração verificada no período de abril a outubro de 2009.

Infração 05. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(eis) sem o devido registro na escrita fiscal, no período de abril a outubro de 2009, totalizando R\$ 1.767,22.

Tempestivamente, a autuada, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 165 a 221, onde argüi em sua defesa, inicialmente, que da simples leitura da autuação em apreço, é possível identificar a presença de inúmeras nulidades que a fulminam de plano.

Destaca que o Auto de Infração é nulo porque não foi observado o disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº 7.629/99, segundo o qual “O Auto de Infração conterá... a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa.”. Este dado não consta da autuação, o que gera, de plano, a sua nulidade.

Diz, ainda, não ter sido cumprido o disposto no artigo 15, inciso II, alínea “a” do mesmo Decreto nº 7.629/99, segundo o qual “Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte... - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:... a localidade e a denominação ou sigla da repartição”. *In casu*, nada é mencionado acerca da localidade da repartição.

No que concerne à infração 01 do Auto de Infração, aduz que o Fisco deveria ter informado quais as alíneas e parágrafos do artigo 61 aplicáveis, e, com relação às infrações 02 e 03, deveria ter citado qual a alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto nº 6.284/97 aplicável, bem como, no caso das infrações 04 e 05, ter mencionado quais os parágrafos e alíneas específicos do artigo 322 seriam aplicáveis, o que não foi feito. Tal conduta também fulmina de nulidade a autuação, por representar evidente cerceamento do direito de defesa da Impugnante, por dificultar sobremaneira o pleno conhecimento das acusações que lhe são imputadas.

Com relação às infrações 02, 03, 04 e 05, alega que o Fisco, equivocadamente, considerou como componentes do débito principal os valores exigidos, conforme se verifica a partir do Demonstrativo de Débito anexo ao Auto de Infração. Ora, as infrações descritas consubstanciam, na verdade, exigência de multas por suposto descumprimento de obrigação acessória, conforme se depreende da leitura da própria descrição das infrações. A consideração das referidas exigências como componentes do principal, por certo, é feita com o intuito de se evitar a possibilidade de eventual relevação ou redução das penalidades impostas, tendo em vista que, pela legislação baiana, a não ocorrência de falta de recolhimento do principal é *conditio sine qua non* para eventual relevação ou redução de penalidade, conforme será exposto adiante, com maior aprofundamento.

Afirma restar claro que a motivação do Auto de Infração é absolutamente inadequada, uma vez que está equivocada e incompleta, e por tal razão, houve, no caso em comento, dificuldade de sua parte em compreender o motivo da autuação, tendo o Fisco incorrido incontestavelmente em manifesta afronta aos princípios do processo administrativo.

Menciona o fato da Carta Magna, nos incisos LIV e LV do artigo 5º (transcrito) prever, expressamente, as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, que se coadunam de igual forma para regular os processos no âmbito da Administração Pública.

Ademais, a conduta do Fisco baiano denota, ao seu ver, absoluta falta de subsunção do evento à norma aplicada pela fiscalização, de modo que a autuação caracteriza-se como verdadeira afronta: ao princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal, e artigo 97 do Código Tributário Nacional); ao artigo 142 do Código Tributário Nacional; aos princípios constitucionais que informam a atividade administrativa (artigo 37 da

Constituição Federal); e as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal).

Assim, diante da enorme dificuldade imposta à Impugnante em se compreender com clareza o motivo da autuação, resta evidenciado o cerceamento de defesa e a violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, do devido processo legal, concluindo pela nulidade do Auto de Infração.

A seguir, ainda a título de preliminar, aponta a ocorrência de decadência do crédito tributário lançado para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e fevereiro de 2009, nos itens 1 e 3 do Auto de Infração, o que o faz com fulcro no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, transcreto, aduzindo ser certo que o marco inicial do prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (*in casu*, o ICMS), é a data da ocorrência do fato gerador, trazendo ensinamento doutrinário.

Aponta que constatada na legislação a obrigatoriedade de o contribuinte antecipar o pagamento do gravame para, em momento ulterior, fornecer elementos declaratórios ao Fisco, definida está, portanto, a regra aplicável à extinção do tributo respectivo, chegando a tal conclusão uma vez que o *caput* do mencionado dispositivo legal define o antecedente da norma ou hipótese, como prefere Geraldo Ataliba como sendo os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, extinguindo, até ulterior averiguação, a obrigação tributária.

Em suma, o artigo 150 do Código Tributário Nacional formula o seguinte antecedente: “(...) os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (...). E o associa ao seguinte consequente (inserto no parágrafo 4º): “(...) será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (...)”.

Alega ser o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, sedimentado, inclusive, em sede de Recurso Representativo de Controvérsia (artigo 543-C, do Código de Processo Civil), no sentido de que, não havendo comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, transcrevendo o seu teor.

Menciona, ainda, o fato do Superior Tribunal de Justiça, ao determinar que o *dies a quo* do prazo decadencial referente a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos quais não se realizou recolhimento antecipado, deve ser fixado pelo artigo 173, inciso I, assinalou o entendimento segundo o qual, para os casos nos quais houver recolhimento antecipado, ainda que apenas parcial, como no caso dos presentes autos, a regra que determinará o termo inicial do prazo decadencial será aquela veiculada no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, já transcrita.

Colaciona inúmeras decisões judiciais em favor da tese esposada, para arrematar que, sendo certo que houve o pagamento parcial do tributo, conforme documentação que diz será oportunamente anexada aos autos, é fora de dúvidas que a regra aplicável é a do artigo 150, § 4º c/c o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional. Por tal razão, entende manifesta a existência de decadência do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a fevereiro de 2009, considerando-se que a notificação da lavratura do Auto de Infração ora combatido somente se deu em 28.03.2009 (conforme se denota da própria autuação), isto é, mais de 5 (cinco) anos após a ocorrência dos referidos fatos geradores, aduzindo ser a apuração do imposto mensal, trazendo transcrita, trecho de decisão judicial, e que, por força do advento da Lei nº 11.672/08, que visou à sistematização do sistema judiciário, foi trazido ao ordenamento jurídico a figura dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil), regulamentado pela Resolução nº 8, de agosto de 2008, do Superior Tribunal de Justiça, as decisões proferidas pelo mencionado Tribunal

Superior, sob o enfoque de Recursos Repetitivos, terá força persuasiva diferenciada, de forma que os entendimentos conflitantes não deverão lograr êxito.

Reitera que restando demonstrada a extinção do crédito tributário lançado no Auto de Infração, tendo em vista o decurso do prazo decadencial, é de rigor seja declarado parcialmente nula a autuação, nos termos do artigo 150, §4º, c/c artigo 156, inciso V, todos do Código Tributário Nacional.

Passa, a seguir, a abordar o mérito das infrações, iniciando pela de número 01, onde argumenta que a despeito de nada ter sido mencionado na capituloção legal da infração, o que gera a nulidade de plano da autuação, o Fisco aplicou a Margem de Valor Agregado (MVA) de 35%, prevista no item 17 do Anexo 88 ao RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, margem essa aplicável aos subitens 16.1 a 16.9 do artigo 352, inciso II, do aludido Decreto, em que estão incluídas as mercadorias por ela comercializadas.

Assevera ter agido em perfeita consonância com a legislação tributária federal e estadual, especialmente com a determinação expressa no RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, que, por sua vez, determina no inciso IV do artigo 355 que, nas operações de circulação de mercadorias praticadas com empresas prestadoras de serviço, sujeitas à incidência do ISS, não há obrigação de retenção ou antecipação de imposto devido por substituição tributária, transcrevendo o teor do texto legal mencionado.

Não deveria, portanto, ao seu entender, haver a retenção de ICMS em algumas das operações praticadas que foram objeto deste item do lançamento, porquanto em parte delas as remessas foram efetuadas para empresas de construção civil, sendo que as mercadorias foram destinadas a emprego na prestação de tal serviço, ao passo que outra parte houve a destinação para empresas atuantes no ramo de vidros (vidreiros), as quais se dedicam a fazer reparos em pára-brisas automotivos, não gerando subsequente saída tributada das mercadorias.

Diz que ambas as atividades citadas são sujeitas ao ISS, sendo certo que não existe qualquer indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelos aludidos prestadores. Por esta razão, inclusive, há disposição expressa no próprio Regulamento do ICMS do Estado da Bahia excluindo tais operações da incidência do ICMS, conforme artigo 6º, inciso XIV, alínea "g" do mencionado diploma legal.

Conclui que toda e qualquer operação relativa a mercadorias que tenham sido destinadas, ou, ainda, que se destinem à prestação de serviços sujeitos ao ISS, não se submete à incidência do ICMS, em razão da vedação expressa constante do mencionado RICMS/BA.

No que concerne a tal competência dos Municípios, o artigo 156, inciso III, da Carta Magna, preceitua que “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” destacando que a lista de serviços é taxativa, não podendo tributar-se atividade nela não prevista, tratando-se de entendimento unânime, assim descrito pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 156.568, julgado em novembro de 1993, voto do Ministro Celso de Mello.

Desta forma, consoante demonstrará, estando os destinatários em questão excluídos do conceito de contribuinte do ICMS, ou seja, não sendo ele pessoa que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias, descabida a exigência do ICMS devido por substituição tributária, haja vista que se tratam de contribuintes do ISS que usam tais mercadorias nas suas prestações de serviços e que não dão saídas submetidas à incidência do ICMS.

Afirma também que parte dos destinatários das mercadorias objeto da infração 01 do Auto de Infração é composta por empresas de construção civil, que são contribuintes do ISS, e que empregaram as respectivas mercadorias em atividades não sujeitas ao ICMS, como se infere das Notas Fiscais anexadas, além de alguns sites destas empresas, que demonstram que elas atuam

no ramo de instalação/reparação de pára-brisas), as mercadorias foram enviadas para empresas do ramo de construção civil. Os extratos do CNPJ e do Sintegra igualmente anexados também fazem tal comprovação, nos termos do artigo 155, inciso II da Carta Magna, reproduzido.

Após transcrever a definição de contribuinte inserta na Lei Complementar 87/96, ressalta que as empresas de construção civil, são, por excelência, contribuintes do ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/03 e, eventualmente, devedoras do ICMS, caso empreguem na prestação de seus serviços mercadorias por elas fabricadas fora do canteiro de obras, o que, não ocorre no presente caso, uma vez que as mercadorias comercializadas com tais empresas são utilizadas como insumos da produção, trazendo ensinamento doutrinário.

Quanto às referidas operações, por terem sido elas praticadas com empresas contribuintes do ISS que também empregaram as respectivas mercadorias em atividades não sujeitas ao ICMS, não há que se falar em obrigação de reter ICMS-ST, ainda mais considerando o fato de que os materiais foram adquiridos por destinatários do ramo de construção civil para emprego direto na obra (construção), a respectiva operação não produziu nenhum reflexo no âmbito de incidência do ICMS capaz de torná-lo contribuinte deste tributo e, consequentemente, devedor do imposto a ser recolhido por substituição tributária. Da mesma forma, colaciona decisões judiciais a respeito de tal tema, afirmando, inclusive ter uma delas efeito repetitivo.

Finaliza afirmando que a referida cobrança não deve prosperar, devendo ser cancelada a autuação realizada.

Continua, abordando o fato de que outra parte dos destinatários ser composta por empresas atuantes no ramo de vidros (vidreiros), as quais se dedicam a fazer reparos em pára-brisas automotivos, não gerando subsequente saída tributada das mercadorias, às quais vendeu parte dos seus produtos para tipos específicos de clientes Tais vidreiros, portanto, utilizavam tais produtos como insumos na sua prestação de serviços, a qual é sujeita ao ISS, já que aplicavam os produtos para reformar o pára-brisa – não efetuando a venda de tais produtos, conforme documentos acostados.

Sem embargo dos argumentos acima expostos, verifica-se também a nulidade do Auto de Infração ora refutado em razão do equivocado lançamento realizado como se houvesse incidência do ICMS-ST sobre outras operações, que não aquelas citadas alhures, cuja destinação das mercadorias é para consumidor final ou uso e consumo do adquirente, conforme se depreende das notas fiscais ora acostadas aos autos.

Assegura, ainda, que parte das mercadorias comercializadas, foram enviadas aos respectivos adquirentes para seu uso e consumo, não havendo que se falar em futura saída tributada destas mercadorias, o que inviabiliza, por completo, a sistemática da substituição tributária., consoante a norma prevista no artigo 355, incisos V e VII, do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, devidamente reproduzido, vez que tais mercadorias foram enviadas para uso e consumo dos adquirentes, não gerando subsequente saída tributada das mercadorias.

Tal condição de consumidoras finais das empresas destinatárias das mercadorias comercializadas pode ser facilmente verificada pela documentação que anexa, que inclui notas fiscais de saída das mercadorias para as mencionadas empresas, juntadas por amostragem os cartões de CNPJ das mesmas, e o respectivo SINTEGRA de cada uma, o que demonstra cabalmente a atividade social praticada pelas empresas que receberam as mercadorias comercializadas, bem como a destinação dada a estas, evidenciando sua utilização como consumidoras finais, que não deram circulação posterior a tais mercadorias.

Aborda, a seguir, o fato de não ter existido, ao seu entender, subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico às normas aplicadas pela fiscalização, haja vista que a legislação utilizada (artigo 353, inciso II; artigo 126, inciso I, c/c o artigo 61 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97) não se coaduna com a situação ocorrida na prática, sendo certo que tal requisito é imprescindível à perfeição do lançamento realizado., por não constar de qualquer dos

dispositivos regulamentares tidos pela fiscalização por infringidos pela Impugnante, qualquer referência às operações de fato praticadas.

Observa que a legislação utilizada como base para a exigência ora combatida não alberga os fatos efetivamente ocorridos no mundo real, já que, para tanto, deveria o Fisco ter tipificado, precisa e corretamente, a conduta que, efetivamente, foi praticada, tendo em vista a atividade administrativa se caracterizar como plenamente vinculada, sob pena de violação ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, em consequência da aplicação do princípio da estrita legalidade tributária.

De acordo com a prescrição do artigo 142 do Código Tributário Nacional, indica competir ao sujeito ativo da relação tributária, para a constituição do crédito tributário, identificar a matéria tributável, tipificando-a completamente, o que é requisito essencial à constituição do crédito tributário, sendo tais requisitos necessários à perfeição do lançamento, sem os quais se torna este eivado de vício de nulidade. Demonstrado que a capitulação regulamentar trazida não aborda a operação objeto da autuação, verifica-se flagrante vício de nulidade da autuação fiscal.

Afirma não haver dúvida, portanto, de que parte das mercadorias foi remetida para uso e consumo dos adquirentes, visto que a documentação ora anexada pela Impugnante comprova definitivamente a realização de operação de envio de mercadorias para tal fim, concluindo que o Auto de Infração padece de nulidade, visto que, em momento algum, foi descrita a operação de envio de mercadorias para uso e consumo, tampouco o dispositivo legal referente a tal operação foi mencionado no Auto de Infração, mormente em razão da sua inexistência.

Neste passo, entende que a descrição dos fatos e a capitulação legal adotada não são complementares, tampouco se coadunam, e que demonstrado está, portanto, que não existe subsunção do evento à norma, requisitos estes necessários à perfeição do lançamento, sem os quais se torna o mesmo eivado de vício de nulidade, com lançamento defeituoso, que não obedeceu às regras impostas no próprio Código Tributário Nacional, tornando-se claramente necessária a sua anulação.

Do exposto, solicita seja julgada procedente a impugnação apresentada, a fim de que seja anulado o Auto de Infração ora combatido, tendo em vista a evidente nulidade acima apontada, ou então, ao menos, que seja cancelada a cobrança referente às mercadorias enviadas para uso e consumo dos adquirentes.

Quanto as infrações 02 e 03, após transcrever trechos da legislação que embasariam a autuação, aduz ser possível verificar, de forma inequívoca, que a multa aplicada nestes itens refere-se à penalidade imputada por suposta ausência de recolhimento de ICMS por antecipação, ou seja, multa resultante do não recolhimento do tributo em questão.

Entretanto, conforme verifica no Auto de Infração ora combatido, o ICMS supostamente devido pelas antecipações parciais referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na saída fiscal com saída tributada, não foi, em momento algum, exigido da impugnante, não tendo sido objeto de lançamento o imposto.

Desse modo, diante do fato de que não houve a cobrança do tributo em comento, qual seja, o ICMS sobre as operações supramencionadas, por óbvio que tal imposto não é devido, mas, pelo contrário, foi regularmente pago, diz não haver fundamento legal para a aplicação da penalidade.

Após confirmar que a antecipação parcial não foi objeto de recolhimento, o ICMS foi regularmente recolhido no dia 09 do mês subsequente, contemplando o valor integral (vale dizer, inclusive o valor que deixou de ser pago antecipadamente). Desta feita, mesmo não tendo sido pago o ICMS antecipado no dia 25 de tal mês, foi pago em momento inclusive anterior, não havendo qualquer prejuízo ao Erário, pelo fato dos produtos que ingressavam no seu estabelecimento eram faturados de imediato, dentro do próprio mês, com o recolhimento do

ICMS já no dia 09 de mês subsequente, antes mesmo do vencimento da antecipação parcial, que se daria apenas no dia 25 mesmo mês.

Diz que se tivesse havido alguma falta de recolhimento de imposto, este imposto sem dúvida estaria sendo cobrado nesta autuação, o que não ocorreu, salientando que malgrado tenha sido cometida a infração em comento, trata-se de mera infração de natureza formal, cuja conduta não pode ensejar a aplicação de penalidade, afirmando peremptoriamente que não contesta o fato de que o ICMS deixou de ser recolhido por antecipação parcial, mas quando da saída das mercadorias, o ICMS foi sim recolhido.

Aduz que o fato de inexistir imposto que não foi pago, demonstra claramente o equívoco da autuante ao imputar-lhe tal penalidade, na medida em que os fatos não se subsumem à capitulação legal discriminada. Assim, entende ter restado demonstrada a nulidade do processo administrativo originário, tendo em vista a flagrante ofensa a diversos princípios que informam a atividade administrativa, bem como os dispositivos constitucionais que regem a atividade administrativa.

Após transcrever ensinamento doutrinário, assegura forçosa a conclusão de que se trata, pois, de lançamento defeituoso, que não obedeceu às regras impostas no próprio Código Tributário Nacional, tornando-se claramente necessária sua anulação, trazendo mais texto doutrinário.

Portanto, diz que a par da inexistência de provas no presente feito, inexistindo, ainda, qualquer motivação para a imputação da penalidade constante dos itens 02 e 03 do Auto de Infração em comento, e, por consequência, inexistindo subsunção do fato à norma, pelos motivos sobejamente demonstrados, entende terem restado feridos os princípios constitucionais que informam a atividade administrativa, na medida em que está sem saber do que se defender.

Tece, a seguir, diversas considerações teóricas acerca dos princípios da legalidade, finalidade ou impessoalidade, moralidade, trazendo trechos doutrinários de juristas diversos, para garantir restar evidenciada a nulidade do processo administrativo originário, tendo em vista a ofensa a diversos princípios que informam a atividade administrativa, bem como os demais dispositivos constitucionais supra referenciados e o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Neste tocante, se a Autoridade Fiscal pretende imputar penalidade pela prática de atos que deveriam ter sido tributados e supostamente não o foram, cabe à mesma bem demonstrar tal fato, indicando o nexo de causalidade entre a autuação fiscal e a realidade dos fatos, prática que não adotada, ao seu entender, motivo pelo qual pede que seja afastada, tudo sob pena de absoluto cerceamento do direito de defesa e afronta aos princípios maiores da legalidade, segurança jurídica, motivação dos atos administrativos e devido processo legal.

Para as infrações 04 e 05, ressalta que as operações objeto das mesmas referem-se a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme se depreende das notas fiscais anexadas, em que se verifica com clareza que recebeu mercadorias de estabelecimento seu localizado em São Paulo.

Por se tratar de operações dessa natureza, o ICMS, neste caso, sequer é devido, pois se trata de evidente hipótese que não configura fato gerador do imposto, qual seja, a transferência de titularidade das mercadorias – decorrência da prática de ato jurídico de mercancia, que não ocorreu no presente caso.

Ora, justamente por não ser devido o ICMS, é que a falta de escrituração dos livros, apontada no lançamento ora combatido, não trouxe prejuízo ao Erário, devendo haver a relevação ou a redução da penalidade, o que reitera, por se tratar de um mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, invocando a aplicação o enunciado nº 166 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça, o qual prevê que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui fato gerador do ICMS.

Salienta que referido enunciado continua em vigor, mesmo após o advento da Lei Complementar n.º 87/96, conforme acórdão do Superior Tribunal de Justiça, proferido no Recurso Especial

nº 1.125.133, o qual foi submetido ao rito dos Recursos Representativos da Controvérsia (“Recursos Repetitivos”), copiado em trechos, bem como o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, manifestado em decisão relatada pelo Ministro Maurício Corrêa, igualmente transcrita em partes, e que a obrigação tributária de recolhimento desse imposto somente poderá resultar de operação de circulação de mercadorias, esta juridicamente considerada, vale dizer, na qual ocorra a transmissão de propriedade da mercadoria em circulação.

Assim, afirma não restarem dúvidas quanto à impossibilidade de prosperarem as infrações 04 e 05 do Auto de Infração ora impugnado, porquanto se trata de penalidade desvinculada de ICMS exigível, sendo todas as razões expostas nos tópicos anteriores aplicáveis, também, ao presente tópico, sendo certo, todavia, que as presentes considerações são destinadas exclusivamente ao afastamento da multa imposta, devido ao fato de se tratar de mero erro formal, que não redundou em prejuízo ao Erário, haja vista que o imposto sequer era devido, e também pelo fato de tal erro não decorrer de ato praticado com dolo, fraude ou simulação, por parte da impugnante.

Clama pelo cancelamento das multas impostas pelas infrações 04 e 05 do Auto de Infração, sem prejuízo de outras considerações a serem feitas, acerca da manifesta confiscatoriedade de todas as multas aplicadas na autuação ora combatida, incluídas as multas decorrentes das referidas infrações, vez não haver que se falar em manutenção das exigências consubstanciadas em tais infrações do lançamento impugnado, pois, conforme se verá adiante, se está frente a mera irregularidade formal, decorrente da ausência de escrituração de documentos fiscais, que, no entanto, não reduziu o valor devido e recolhido ao Fisco baiano.

Entende não se justificar a imposição das penalidades de 1% (um por cento) e 10% (dez por cento) do valor das operações, tendo em vista tratar-se do descumprimento de mero dever instrumental (“obrigação acessória”, na linguagem do Código Tributário Nacional), que não redundou em falta de pagamento de imposto ou prejuízo à atividade tributante e/ou fiscalizadora do Estado, conforme se depreende do próprio Demonstrativo de Débito anexo ao Auto de Infração impugnado.

Nesse passo, ressalta que a jurisprudência é uníssona no sentido de que, se alcançados os objetivos da fiscalização e não se tratando de falta de recolhimento de imposto, não há que se falar em aplicação de multa, exemplificando com decisão transcrita, proferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, bem como decisão, proferida no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes da Receita Federal, a qual entende dar suporte administrativo jurisprudencial à tese esposada, além de decisões do TIT.

Daí conclui que Conforme tanto a jurisprudência judicial quanto a administrativa têm se inclinado a relevar a multa imposta aos contribuintes quando seja possível a comprovação de que não houve qualquer prejuízo ao Fisco, bem como de que não houve qualquer conduta revestida de dolo, fraude ou simulação, como, de fato, não ocorreu no caso presente.

Caso, seja mantida a exigência fiscal, ante os contundentes argumentos expostos, demonstra, quanto às multas que lhe foram aplicadas, requer o seu afastamento, ou, ao menos, sua redução, uma vez que não cometeu qualquer ilícito e não causou prejuízo ao Erário, além do que as multas aplicadas, com base no artigo 42, inciso II, alíneas “d” e “e”, inciso IX e inciso XI, todos da Lei nº 7.014/96, afrontam o princípio da vedação ao confisco, bem como o direito de propriedade, constitucionalmente previstos, conforme artigos 150, inciso IV, e 5º, inciso XXII, da Constituição Federal.

Posiciona-se no sentido de que não deve prevalecer a cobrança de multas correspondentes a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto supostamente devido, para as infrações 01 a 03 do Auto de Infração tampouco as multas no valor de 1% (um por cento) e 10% (dez por cento) do valor comercial das mercadorias, para as infrações 04 e 05, respectivamente, na medida em que deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, e entre o que se recebe pelo que não se paga, admitindo-se que o contribuinte, apenas para argumentar, deixou de

recolher montante exigido ao Estado da Bahia. Ou seja, a punição deve guardar proporcionalidade justa com o mal causado, assim como o bem jurídico que se deseja proteger.

Nem se alegue que o princípio da vedação ao confisco não se aplicaria às multas, pelo simples fato de o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal fazer menção à expressão “tributo”. Referido dispositivo deve ser interpretado como sendo a proibição, não somente de um tributo confiscatório, mas sim, à proibição de um sistema confiscatório. Traz lição de Ives Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Fala que no caso concreto, diante do posicionamento doutrinário, não se trata de dano causado ao Erário, na medida em que nada deve a título de ICMS ao Estado da Bahia e, portanto, nada deve a título de dever acessório, sendo totalmente indevida a aplicação da multa, também em razão de seu caráter confiscatório, o que é terminantemente vedado trazendo em seu auxílio jurisprudência do TRF, e invocando o fato do Supremo Tribunal Federal concedeu liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, promovida pela Federação Nacional do Comércio, para suspender a vigência do artigo 3º, § único, da Lei nº 8.846/94, que cominava, para a hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal, multa de 300% do valor da operação, com base no artigo 150, IV, da Constituição Federal (princípio do não-confisco), que veda a utilização do tributo com efeito de confisco (ADI/MC nº 1075-DF).

Analisa o sistema constitucional tributário e a jurisprudência dos tribunais, para asseverar que o caráter confiscatório resta evidente: são exigidas, para as infrações 01 a 03 da autuação, multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto supostamente devido, bem como de 1% (um por cento) e 10% (dez por cento) do valor comercial das mercadorias comercializadas, para as infrações 04 e 05, totalizando a abusiva e extorsiva exigência total, a título de multa, de R\$101.113,73 (cento e um mil, cento e treze reais e setenta e três centavos), conforme se depreende do Demonstrativo de Débito anexo ao Auto de Infração ora combatido.

Além da manifesta violação ao princípio da vedação ao confisco, o Fisco baiano, ao lavrar a autuação ora em apreço, assevera que também se violou, frontalmente, o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade, aplicável ao processo administrativo fiscal, trazendo, mais uma vez, decisão do STF.

Fala, ainda, do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade dos atos praticados pela Administração Pública o qual é pilar básico para a garantia de justiça e o mínimo de equidade nas relações em que o Estado é parte envolvida. Referido princípio tem sua maior utilidade exatamente em proibir determinados excessos da Administração Pública, os quais possam vir a causar danos desnecessários aos administrados submetidos ao Poder Estatal.

Tece considerações acerca do princípio da razoabilidade, para que, reconhecendo-se o mesmo sejam relevadas ou reduzidas as penalidades impostas haja vista a ausência de dolo, fraude ou simulação por parte da Impugnante, bem como não implicação em falta de pagamento de imposto, nos termos do artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, e, portanto, merece ser cancelada a multa aplicada, vez que tem caráter eminentemente confiscatório.

Ainda que fosse devido o principal e a multa, no que se refere à atualização do débito, defende que não há que se falar em incidência dos juros sobre o valor das multas impostas, vez que no campo tributário, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória, afinal, o Estado, no exercício de competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como lhe cobrar juros compensatórios.

Afirma que, em se tratando de dívida, os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado, incidem no tempo justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital. Não é por outra razão que assegura não existir limite temporal para a incidência de juros. Vale dizer, enquanto a obrigação não for cumprida, os juros serão computados.

O mesmo já não ocorre com a multa, porquanto sua natureza, à evidência, é diversa. Sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação, e por tal motivo, não há que se aventar a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Isso porque o capital do contribuinte, que deveria ter sido transferido aos cofres públicos, não o foi. Esse é o único pressuposto da cobrança dos juros, como forma de remunerar a indisponibilidade daquele capital a quem teve frustrada a previsão de recebê-lo.

Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros mostra-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato (reposição de "capital"), como no presente caso, em que se exige a remuneração de um capital que não era devido ao Estado.

Logo, defende que os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que ela não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agraga ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.

Finaliza, requerendo que a defesa seja julgada integralmente procedente a impugnação apresentada, devendo ser anulada, ou, subsidiariamente, cancelada a cobrança ora refutada, e por fim, seguindo a sorte da autuação principal, os valores lançados a título de multa, juros de mora sobre o principal e juros sobre a multa deverão igualmente ser cancelados, não subsistindo fundamento para sua manutenção. Devem ao menos ser afastadas ou, ao menos, reduzidas as multas aplicadas, haja vista o caráter confiscatório destas, que denota afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade dos atos praticados pela Administração Pública.

Protesta pela posterior juntada de outros documentos eventualmente necessários à comprovação do alegado, além dos ora anexados, bem como a produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive diligências que possa entender necessárias ao deslinde da lide, ao tempo em que declara autênticos, sob pena de responsabilidade pessoal, todos os documentos anexados à impugnação.

Requer, também, que as intimações ocorridas nos autos sejam efetuadas em nome da impugnante no endereço do estabelecimento sediado neste Estado da Bahia constante na peça, sob pena de nulidade, protestando, ainda, pela sustentação oral de suas razões quando do julgamento da presente impugnação, nos termos do artigo 163 do Decreto nº 7.629/99, requerendo seja intimada para tanto.

Informação fiscal prestada às fls. 418 a 427, pela autuante, argumenta, após resumir os fatos da autuação e defesa apresentada, e informa que a tempestividade resta demonstrada, como deveria ser, uma vez atendidos os prazos previstos em lei.

Relativamente à nulidade suscitada, assevera que da simples leitura do Auto de Infração é imediatamente possível identificar, nos Dados da Lavratura, a localidade da repartição, a qual se faz presente no cabeçalho de todas as partes integrantes do PAF.

Diz não poder se argüir cerceamento de direito de defesa e dificuldade no conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, uma vez que as 05 (cinco) infrações são/estão previstas em lei e regulamento, devidamente enquadradas e tipificadas, além de instruídas e demonstradas.

Salienta que, durante todo o período da ação fiscal, foram enviados aos responsáveis pela empresa demonstrativos provisórios para ciência, checagem, discussão e apresentação de justificativas e/ou documentos, antes do encerramento dos trabalhos fiscais.

Os débitos das infrações 02 a 05, onde apenas as duas últimas (infrações 04 e 05) se referem ao descumprimento de obrigação acessória, foram considerados exatamente como determinado em lei, sendo descabida a afirmação da consideração dos componentes do débito principal das infrações citadas os valores exigidos, por consubstanciarem exigência de multas, no intuito de se evitar a possibilidade de eventual relevação ou redução das penalidades impostas.

Quanto a decadência do direito de se lançar os valores relativos a fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2009, entende incabível a argüição de decadência do direito de constituição dos créditos fiscais referentes aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro do exercício fiscalizado de 2009 (infrações 01 e 03), pois, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las (mediante Auto de Infração), o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, I do CTN, c/c 965, I, e parágrafo do RICMS/BA, que transcreve.

Reporta que a fiscalização foi iniciada em janeiro deste ano, para os exercícios de 2009 e 2010, após monitoramento anterior dos mesmos. Tendo o lançamento ocorrido em 27/03/2014 (lavratura do AI) e a empresa notificada em 28/03/2014, para os fatos geradores do período e exercícios citados, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição dos créditos tributários dos citados meses se extinguiria apenas em 01/01/2015.

Assim, agindo, informa que respaldada pelo entendimento, em reiteradas decisões deste órgão julgador, a fiscalização tem 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário não recolhido ou recolhido a menor à época própria - Regra geral em matéria em matéria de decadência no tocante ao ICMS.

Quanto a Infração 01, afirma tratar-se de infração clara, prevista em lei, comprovadamente praticada pela empresa autuada nos exercícios fiscalizados, conforme demonstrado no ANEXO II do PAF (Demonstrativos da Falta de Retenção do ICMS - Auditoria da Substituição e Antecipação Tributária, fls. 25 a 64), onde se faz constar o MVA devido aplicado.

Relativamente às operações de venda para empresas comprovadamente do ramo da construção civil, inscritas no cadastro na condição de Especial, excetuadas, portanto, da obrigação de reter o imposto da ST, procedeu à exclusão das mesmas, corrigindo o demonstrativo do débito.

Quanto às ‘vidraçarias’, afirma estarem inscritas no CAD-ICMS como contribuintes normais, varejistas, não se enquadrando em nenhuma regra de exceção.

Da mesma forma, assegura que todas as outras operações de saída de mercadorias da ST promovidas pela autuada se destinaram a empresas inscritas como normais ou EPP, varejistas ou atacadistas, com a utilização do código devido 759 - Regime Normal Comércio, traduzindo-se como venda interna para comercialização; onde não há como comprovar a destinação para uso/consumo, nem mesmo para consumidor final.

Assim, acatando parte da argumentação defensiva apresentada, retirou dos levantamentos de débito da infração as saídas para as empresas do ramo da construção civil e indústrias, abatendo dos valores mensais históricos e reduzindo para R\$ 53.488,25 (cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e vinte e cinco centavos) o valor total histórico do exercício de 2009 e para R\$51.546,42 (cinquenta e um mil, quinhentos e quarenta e seis reais e quarenta e dois centavos) o de 2010.

Para as infrações 02 e 03, assegura tratarem-se também de infrações claras, previstas em lei e efetivamente praticadas (admitidas, inclusive) pela empresa autuada nos meses dos exercícios fiscalizados, conforme demonstrado no ANEXO III do PAF (Demonstrativo da Antecipação Parcial, fls.65 a 70), vez que o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, não o foi, sendo infringidos os artigos 61, IX; 125, II, §§ 7º e 8º e artigo 352-A do RICMS/BA do Decreto 6.284/97, incorrendo na aplicação de penalidade legal fixada pela falta do recolhimento tempestivo do mesmo, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

Assim, diz, não há de se falar em ofensa aos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade da Administração Pública, ao artigo 142 do CTN, muito menos de nulidade da infração pela falta da subsunção dos fatos à norma.

Assegura ter a autuada descumprido obrigação tributária, quando, da aquisição interestadual comprovada de mercadorias destinadas à comercialização, ter deixado de recolher e recolher a

menor o ICMS relativo à Antecipação Parcial nos exercícios de 2009 e 2010. Por tal razão, mantém as infrações questionadas por não terem sido apresentados pela defesa elementos concretos capazes de alterar seus valores.

Quanto as Infrações 04 e 05, informa que, mais uma vez, a infração se fez clara, não se tratando de cobrança de ICMS, mas sim de multa por descumprimento de obrigação acessória, pelo fato da autuada ter promovido entradas de mercadorias tributadas e também não tributadas sem o devido lançamento/registro nos livros próprios, nem dos arquivos magnéticos apresentados, infringindo o artigo 322 do RICMS/BA, com penalidade prevista no artigo 42, IX da Lei 7.014/96, conforme Demonstrativos constante dos ANEXOS IV e V do PAF (fls. 71 a 80).

Garante sem pertinência a assertiva de que, por não ser devido o ICMS, a falta de escrituração dos livros, apontada no lançamento, não gera prejuízo ao Erário, devendo haver a relevação ou redução da penalidade, o que a leva a manter as infrações questionadas por não terem sido apresentados pela defesa elementos concretos capazes de alterar seus valores.

Quanto a necessidade de afastamento das multas aplicadas ante a sua confiscatoriedade, ou, sua Redução e Indevida Incidência de Juros sobre a Multa, entende insubstancial a argüição do caráter confiscatório das multas aplicadas, pois as mesmas, além de aplicadas corretamente, decorrem de expressa previsão legal, não sendo matéria de nossa competência de discussão, assim como a indevida incidência de juros sobre as mesmas.

Face aos fatos objetivos relativos ao AI, do acima exposto e após proceder às alterações nos valores dos débitos da infração 01 (anexa Demonstrativos da Falta de Retenção corrigidos e Demonstrativo de Débito revisado), firma a correção, legalidade e justeza dos procedimentos de auditoria aplicados, pedindo seja julgado este PAF procedente em sua maior parte.

Cientificado do teor da informação fiscal (fl. 465), o sujeito passivo retorna ao feito, manifestando-se no sentido de que (fls. 468 a 489), onde após rememorar os principais fatos até então ocorridos, indica que em que pese a informação fiscal conter substancial redução do montante exigido por meio do Auto de Infração, fato é que o lançamento deve ser integralmente anulado ou cancelado, e não apenas parcialmente. Nesse sentido, presta seus esclarecimentos acerca de cada um dos pontos levantados pela autuante.

Repete a longa exposição acerca das nulidades que entende presentes no lançamento, afirmado que a autuante, ao afirmar a inexistência de quaisquer vícios formais na autuação, não atentou para o fato de que não atendeu diversos requisitos imprescindíveis à regular formalização do lançamento, expressamente previstos na própria legislação do Estado da Bahia, dentre eles, por não ter observado o disposto no artigo 39, inciso VIII, do Decreto nº 7.629/99 (“Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), segundo o qual “*O Auto de Infração conterá... a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa.*”. Este dado, efetivamente, não consta da autuação, sendo falsa a afirmação de que a repartição consta do cabeçalho da autuação, o qual faz menção tão somente à Superintendência de Administração Tributária (SAT), que não é a repartição perante a qual deveria ter sido apresentada a defesa, senão o órgão estadual responsável pela gestão e execução da administração tributária. Ora, a omissão com relação à repartição fazendária gera, de plano, a nulidade da autuação, posto que descumpriu requisito essencial previsto em norma regulamentar do próprio Estado da Bahia.

Além disso, pelo mesmo motivo, não foi cumprido o disposto no artigo 15, inciso II, alínea “a” do mesmo Decreto nº 7.629/99, segundo o qual “*Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte... - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:... a localidade e a denominação ou sigla da repartição*”, vez nada ter sido mencionado acerca da localidade da repartição.

Com relação à alegação de inexistência de cerceamento de defesa e de dificuldade no conhecimento das acusações imputadas, ressalta que: no tocante à infração 01 do Auto de Infração, o Fisco deveria ter informado quais as alíneas e parágrafos do artigo 61 aplicáveis; com

relação às infrações 02 e 03, deveria ter citado qual a alínea do inciso II do artigo 125 do Decreto nº 6.284/97 aplicável; bem como no caso das infrações 04 e 05, ter mencionado quais os parágrafos e alíneas específicos do artigo 322 seriam aplicáveis, o que não foi feito. A ausência da devida especificação das infrações supostamente cometidas também fulmina de nulidade a autuação, já que, ao expor de forma genérica e vaga o fundamento legal das acusações, o Fisco prejudicou sobremaneira o pleno exercício do direito de defesa pela Requerente, violando frontalmente as garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, aplicáveis aos processos no âmbito da Administração Pública.

Por fim, com relação às infrações 02, 03, 04 e 05, vê-se claramente, a partir do Demonstrativo de Débito anexo ao Auto de Infração, que o Fisco, ao contrário do afirmado pela autuante, considerou, de fato, como componentes do principal, os valores exigidos, e não como multas por suposto descumprimento de obrigação acessória, como seria o correto em razão da própria descrição das infrações. Tal equívoco, embora possa parecer irrelevante, traz consequências práticas assaz negativas à Requerente, tendo em vista que, pela legislação baiana, a não ocorrência de falta de recolhimento do principal é *conditio sinequa non* para eventual "relevação" ou redução de penalidade. Ora, ao se considerar como componente do principal valores que, em verdade, configuram multas, não se poderia, em princípio, afirmar a inexistência de prejuízo ao Fisco, evitando, por vias transversas, a "relevação" ou redução das penalidades.

Quanto à decadência, entende que é incontrovertido que a nova planilha do Fisco configura uma nova autuação, de fato e de direito, e fundamentam o "real lançamento", efetuado apenas em 26 de agosto de 2014, pois é com base nesta planilha que o Fisco lastreia a suposta ocorrência do fato gerador e, nessa linha, principalmente, fundamenta a atribuição da condição de sujeição passiva à Requerente.

O saneamento de irregularidades essenciais à validade do ato de lançamento não convalida os atos anteriores nulos, dado que não havia elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações. E tanto não havia elementos para determinar com segurança que foi necessária a alteração dos valores cobrados. Como narrado acima, o lançamento originário foi "refeito" com a juntada de uma nova planilha contendo novos valores cobrados, haja vista as exclusões efetuadas quanto ao item 1 do Auto de Infração em tela.

Nota, portanto, que se trata de efetiva instrução do lançamento, com documento essencial à imputação da sujeição passiva à defendente. Observa que o Fisco, ao juntar novos elementos de prova apenas a *posteriori*, acabou por completar o seu lançamento de ofício apenas nesse momento (26.08.14) quando já transcorrido o prazo decadencial também para os meses de março a julho de 2009 (além de janeiro e fevereiro, portanto), pela regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Fala que apenas quando da ocorrência de qualquer irregularidade em relação a qualquer dos requisitos previstos no artigo 142 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Autoridade Administrativa de lançar, nos termos do artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Uma vez alterado qualquer dos requisitos essenciais do Auto de Infração previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional, entende estar caracterizado um novo lançamento, respeitando-se o prazo decadencial.

No mais, repete exaustivamente as colocações já inseridas em sede de defesa, a respeito da matéria.

Quanto ao mérito das infrações, argumenta, relativamente à de número 01, que não há que se falar em obrigatoriedade de retenção de ICMS-ST pela Requerente, repetindo, mais uma vez, a extensa argumentação igualmente já colocada.

Alega que as empresas atuantes no ramo de vidros, tal como as empresas de construção civil, utilizavam os produtos vendidos pela Requerente como insumos na sua prestação de serviços,

sujeita ao ISS, já que aplicavam os produtos para reformar pára-brisas de veículos, não efetuando revenda de tais produtos, destacando mais uma vez, que a Lei Complementar nº 116/03, traz previsão expressa, em seu item 7.06, no sentido de que o ISS incide sobre a atividade de colocação e instalação de vidros, o que afasta de plano a incidência do ICMS, sendo tal previsão reproduzida, nos mesmos termos, na Lei Municipal de Salvador nº 7.186/06, que instituiu o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador, em seu item 7.06 do Anexo I (Lista de Serviços);

Finalmente, destaca que, em razão de as operações objeto da infração 01 do Auto de Infração terem sido destinadas ao uso e consumo das mercadorias vendidas pela Requerente por seus destinatários, não houve, na autuação, a subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico às normas aplicadas pela fiscalização, haja vista que a legislação utilizada (artigo 353, inciso II; artigo 126, inciso I, c/c o artigo 61 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97) não se coaduna com a situação ocorrida na prática, fulminando de nulidade o lançamento, por vício de motivação.

Para as infrações 02 e 03, ao contrário do afirmado pela autuante, assevera que o ICMS supostamente devido pelas antecipações parciais referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na saída fiscal com saída tributada, foi efetivamente pago pela Requerente, não tendo sido, em momento algum, exigido pelo Fisco, que consubstancia apenas a exigência de multa, como se depreende do Demonstrativo de Débito anexo ao Auto de Infração, o que atesta que todo o imposto devido foi pago, descaracterizando-se, por conseguinte, a infração supostamente cometida.

Mais uma vez, repete a argumentação defensiva, a qual já foi devidamente explanada linhas acima, reconhecendo que a despeito de não ter recolhido o ICMS a título de antecipação parcial no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, o imposto foi regularmente pago, a título de recolhimento normal, no dia 09 do mês subsequente, contemplando o valor integral (vale dizer, inclusive o valor que deixou de ser pago antecipadamente). Desta feita, mesmo não tendo sido pago o ICMS antecipado no dia 25 de tal mês, o imposto foi pago em momento inclusive anterior, não havendo qualquer prejuízo ao Erário.

Ao aplicar multa decorrente de suposta falta de recolhimento do ICMS, quando, na verdade, tal recolhimento efetivamente ocorreu, posiciona-se no sentido de que o Fisco comete erro na subsunção dos fatos à norma, com consequente ofensa a diversos princípios que informam a atividade administrativa, bem como aos dispositivos constitucionais que regem a atividade administrativa, consagradores de princípios como os da legalidade, impessoalidade, moralidade, entre outros, e desta forma, o Auto de Infração em questão deve ser, ao menos, anulado, por ter sido elaborado com incorreções e imperfeições e com absoluta falta de subsunção dos fatos à norma.

Quanto as infrações 04 e 05, aborda, mais uma vez, a aplicação da Súmula 166 do STJ, para arrematar no sentido de que a falta de escrituração dos livros, apontada no lançamento, não trouxe prejuízo ao Erário, devendo haver a relevação ou a redução da penalidade, e por se tratar de mero erro formal, que não redundou em prejuízo ao Erário, haja vista que o imposto sequer era devido, e também pelo fato de tal erro não decorrer de ato praticado com dolo, fraude ou simulação, devem ser relevadas ou, ao menos, reduzidas as penalidades aplicadas de 1% na infração 05, e 10% na infração 04, do valor das operações, sob pena de se incorrer em incontornável falta de razoabilidade.

Na mesma linha, repete à exaustão os argumentos postos para a redução de multa, taxando-a de "confiscatória", e defendendo que ainda que se repute correta a aplicação das penalidades, faz-se mister sejam estas relevadas ou reduzidas, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou

simulação por parte da Requerente, bem como a não ocorrência de falta de pagamento de imposto, nos termos do artigo 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, ressalta que não podem incidir juros sobre as multas que foram aplicadas, sendo possível tão somente a incidência de juros de mora sobre o principal, na medida em que as multas representam não mais que encargos que se agregam ao valor da dívida, como forma de punir o devedor, sendo que sua incidência não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas para punir a inexecução da obrigação. Logo, por ter natureza distinta da obrigação principal, incompatível com a finalidade de incidência de juros, não cabe falar em incidência destes sobre os valores exigidos a título de multa, razão pela qual pede o seu afastamento.

Reitera os termos de sua Impugnação, para que, rechaçando-se as alegações expostas pela autuante no tocante à parte da autuação que se propôs fosse mantida, seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração (agora retificado), com a sua consequente anulação, ou, subsidiariamente, o cancelamento da cobrança ora refutada, incluindo os valores lançados a título de multa, juros de mora sobre o principal e juros sobre a multa, ou ainda, *ad argumentandum*, a relevação ou redução de tais multas, nos termos expostos na Impugnação, ora ratificada.

A autuante, ao ser cientificado da tal manifestação (fl. 491), informa que reitera a informação fiscal prestada às fls. 419 a 463, uma vez que a manifestação da representante da autuada (fls. 468 a 490) não apresentou nenhum fato, documento e/ou mesmo argumentos novos, tendo transcrita, as mesmas alegações da defesa inicial, já respondida e revisada anteriormente, ficando clara a tentativa de ganho de tempo, e postergação de julgamento.

Reforça que nas infrações mantidas nº 04 e 05, a autuada promoveu entradas de mercadorias tributadas e também não tributadas sem o devido lançamento/registro nem nos livros próprios, nem nos arquivos magnéticos apresentados, infringindo o artigo 322 do RICMS/BA, com penalidade prevista no artigo 42, inciso IX da Lei 7.014/96, conforme demonstrado nos ANEXOS IV e V do PAF (fls. 71 a 80).

Já nas infrações 02 e 03, assegura ter havido descumprimento de obrigação tributária, quando, da aquisição interestadual comprovada e admitida de mercadorias destinadas à comercialização, deixou de recolher e recolheu a menor o ICMS relativo à Antecipação Parcial, infringindo o artigo 61, IX; 125, II, §§ 7º e 8º e artigo 352-A do RICMS/BA do Decreto 6.284/97, incorrendo na aplicação de penalidade legal fixada pela falta do recolhimento tempestivo do mesmo, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96 - ANEXO III do PAF (fls. 65 a 70).

Na infração 01, assevera ter a autuada deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado, infringindo o art. 353, II; 126, I, combinado com o artigo 61 do RICMS/BA do Decreto 6.284/97, com penalidade prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/96 - ANEXO II do PAF (fls. 25 a 64).

Após revisão, afirma ter retirado dos demonstrativos e levantamentos de débito da infração as saídas para as empresas efetiva e comprovadamente do ramo da construção civil e as indústrias, mantendo todas as outras operações de saída de mercadorias da ST que se destinaram a empresas inscritas no CAD como Normal ou EPP, varejistas ou atacadistas (saídas/vendas efetuadas com o código 759 - Regime Normal Comércio), caracterizadas como vendas internas para comercialização.

Informa que a manifestação da autuada não apresentou mais nenhuma documentação, nem comprovação concreta da destinação para uso, consumo ou mesmo para consumidor final das vendas efetuadas para algumas empresas arroladas na defesa.

Assim, reafirma a procedência em sua maior parte do Auto de Infração, com a manutenção das infrações 02, 03, 04 e 05 na sua totalidade, uma vez que, nenhum elemento concreto capaz de

alterar seus valores foi apresentado, e após revisão já efetuada da infração 01 (conforme demonstrativos constantes das fls. 428 a 463 do PAF).

## VOTO

O presente lançamento, compõe-se de cinco infrações, todas contestadas.

Inicialmente, gostaria de abordar os aspectos colocados na peça de defesa, pelo patrono da autuada, no tocante às preliminares.

O primeiro deles, diz respeito a alegação de não ter sido indicado na peça de lançamento o local onde o processo esteve aguardando o pagamento ou defesa, o que violaria o preceito insculpido no artigo 39, inciso VIII, do RPAF/99. Segundo a defesa, este dado não teria constado da autuação, o que geraria, ao seu entender, a sua nulidade. Esclareço que no campo do lançamento onde consta o total do débito, ao lado esquerdo, encontra-se o campo da intimação (fl. 03), a qual literalmente informa que "*fica o autuado intimado a recolher o débito reclamado ou apresentar defesa na Repartição Fazendária de sua circunscrição, sob pena de revelia*". Evidentemente, não parece crível que o sujeito passivo desconheça qual a repartição a que se encontra jurisdicionado, ainda assim, ante esta improvável hipótese, na fl. 01 do lançamento, na indicação do local da lavratura do Auto de Infração, consta a informação de qual é esta unidade fazendária, a saber, a INFAZ/ATACADO.

Mesmo se ainda não o soubesse, na cidade de Salvador, nas dependências da Diretoria Metropolitana, funcionam todas as suas Inspetorias. Daí por que não posso considerar tal argumento como que ensejador de qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte, até pelo fato de ter recebido cópia de todos os elementos que compõem o lançamento.

Além disso, observo à fl. 15, emissão de Aviso de Recebimento dos Correios, destinado ao estabelecimento autuado, relativo a "reintimação", no qual, consta expressamente o endereço para a devolução do mesmo, que não poderia ser outro, senão o do órgão da jurisdição do contribuinte.

Mesmo que por absurdo, a autuada viesse a alegar desconhecer a localização de seu domicílio fiscal, a mesma informação encontra-se no site da Secretaria da Fazenda, ao qual tem acesso a todas as informações e solicitações possíveis, além do que o teor do artigo 123, § 4º, do RPAF/99 determina que "*a petição de defesa será entregue preferencialmente na repartição fiscal do domicílio do sujeito passivo ou na repartição do local da ocorrência do procedimento fiscal*".

Logo, descabe totalmente tal argumentação.

Quanto ao argumento da existência de decadência parcial, também não posso acolhê-lo, em que pese o esforço defensivo realizado, 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 vênia, 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 vênus, 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.

Analizando 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 ‘anticipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘anticipa’ 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”

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 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.

Da mesma forma, não acolho o argumento posto em sua manifestação, de que ao acolher parte de sua argumentação, a autuante teria realizado novo lançamento, com violação do disposto no artigo 142 do CTN. Isto diante do fato de que, inexiste novo lançamento. Apenas em atenção e respeito ao princípio da verdade material, desconhecido neste caso pela autuada, e que vem a ser

um dos mais importantes no processo administrativo fiscal, foram acolhidos argumentos e apenas retificado o lançamento, em **favor do contribuinte**, reduzindo o valor do débito originalmente lançado, não se havendo de aventar a possibilidade de revisão do lançamento a esta hipótese, àquela contida no mencionado artigo 142 do CTN.

Ademais, friso que a autuante não juntou qualquer novo elemento de prova "*a posteriori*", como pretende crer a autuada, sequer realizou novo lançamento, conforme consta na peça defensiva, mas apenas elaborou novo demonstrativo de débito, acolhendo, repito, parte da argumentação defensiva do sujeito passivo, e ainda que acostasse novos elementos, os mesmos foram dado conhecimento à empresa, com a abertura de prazo para manifestação, como ocorreu, à vista do documento de fl. 465. Logo, não percebo qualquer violação a qualquer princípio do processo, ao contrário; observo o mais rígido respeito aos mesmos, como não poderia deixar de ser, a prática deste Órgão.

O Auto de Infração permanece, pois, o mesmo, com todos os seus elementos mantidos na integridade, apenas teve reduzido o montante lançado inicialmente na infração 01, motivo pelo qual descabe tal argumentação.

Quanto ao outro aspecto do lançamento que a autuada entende ter havido nulidade, diante do fato de que não teria a autuante respeitado diversos postulados do processo administrativo fiscal, ao indicar como dispositivos legais infringidos diversos dispositivos da legislação de forma incompleta, 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 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 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 argüir 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 também 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 preceito 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 inofismável.

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.

Em relação à argumentaçãoposta de cerceamento de defesa, observo que a questão relevante e fundamental de tais infrações, cinge-se a prova material, e, mais uma vez, faço algumas digressões.

A Carta Magna estabelece em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no 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*”, neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de exercício do direito de defesa, e a consequente possibilidade de apresentação de prova.

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, às fls. 69, após conceituar prova como “*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*”, afirma na página 78 que “*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carregar prova aos autos*”, o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à autuada trazer tais provas que diz possuir, relativa aos demais elementos probantes, contudo, não estão presentes nos autos.

Isso por que no contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário, oferecendo, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

Tal lei não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela. Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação tributária.

No presente caso, não se pode sequer aventar eventual aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, que, sabidamente é utilizado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de Estado da Bahia, na forma de previsão legal, sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração, documentação e arquivos.

Dessa forma, não fazendo a produção completa da prova necessária, incorreu a defendant na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso acatar a sua argumentação defensiva quanto a este item da autuação, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem.

Não se pode aqui, também, falar-se em qualquer eventual cerceamento de defesa ou concessão de oportunidade para que tais elementos viessem ao feito, justamente para que a verdade material aflorasse, e que tal argumento se fragiliza, diante do porte, organização e importância da empresa, sem nos esquecermos que se trata de uma sociedade anônima, que tem que primar pela transparência de suas atividades, até pela necessidade de submeter-se a auditoria externa, na qual são analisadas e avaliadas as suas operações realizadas.

Também, em relação à argumentação de que não conseguiu entender o teor da acusação fiscal, não posso levar em conta, diante do fato de que todos os pontos relevantes do lançamento foram devidamente abordados pela defendant, além do que, a acusação fiscal está revestida de clareza e cristalinidade, ante os fatos apurados.

Quanto a alegação de que não houve informação acerca dos incisos infringidos, a legislação estabelece como requisitos de validade do mesmo, que no lançamento deve haver a descrição da infração, do infrator, do autuante, dos fatos, data de ocorrência, dentre outros elementos listados no artigo 39 do RPAF/99, e especialmente no inciso V:

*"V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:*

- a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;*
- b) tidos como infringidos;*
- c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente";*

Além disso, a redação do artigo 19 do mencionado RPAF/99 afasta qualquer possibilidade como a aventada pelo sujeito passivo, de decretação de nulidade, ao dispor que:

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal".*

Daí pode-se inferir que se a legislação não invalida o ato no qual a menção errada do dispositivo indicado como violado, o que não é o caso dos autos ora analisados, não invalidaria a menção do dispositivo, correto, ainda que eventualmente incompleto, além do mais se considerarmos que tal informação é gerada de forma automática pelo sistema de emissão do Auto de Infração.

Por outro lado, pelo princípio da instrumentalidade, temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas um instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade. Assim, ainda que com vício, o que de plano observo não ser o caso presente, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes não se declara sua nulidade. E no caso presente, sequer vício existe para ser sanado. Este princípio, inclusive, encontra-se no Código de Processo Civil (CPC), que em seu artigo 244, adotou o mesmo, dispondendo que o ato somente se tornará nulo e sem efeito se, além da inobservância da forma legal, não tiver alcançado a sua finalidade, ou seja, o que se busca é a produção do resultado e não simplesmente a formalidade do ato.

Na mesma esteira, o por força da Lei nº. 11.276, de 7 de fevereiro de 2006, o artigo 515 do Código de Processo Civil ganhou o 4º novo parágrafo, que prevê: *Constatando a ocorrência de nulidade sanável, o tribunal poderá determinar a realização ou renovação do ato processual, intimadas as partes; cumprida a diligência, sempre que possível prosseguirá o julgamento da apelação.*

Aplicado ao direito penal, o Código de Processo Penal na hipótese da citação, por exemplo, explicita que um vício gravíssimo como é a falta da citação do réu (artigo 564, inciso III, alínea

"e", do Código de Processo Penal), também pode ser sanada se o objetivo da citação de qualquer forma foi atingido. Tudo em acordo com a orientação do princípio da instrumentalidade das formas.

Vê-se, pois, que sanável o ato teoricamente possível de anulação do procedimento, o processo segue o seu curso regular, bem como, acredito que correto o entendimento de que não há nulidade absoluta para mera violação à forma. Ela está sempre relacionada à finalidade do ato e ao prejuízo causado pela não observância da forma, mesmo em se tratando de nulidade combinada.

Até por que, afinal de contas, em sede processual, o interesse público reside na sua finalidade externa, representada pela eliminação do litígio no plano material. Desde que possa ser o resultado obtido mediante instrumento dotado de segurança, em que foram obedecidos os princípios do contraditório e da ampla defesa, qualquer vício deixa de ser importante, incidindo então os princípios do prejuízo e da economia. Assegurada a participação efetiva dos sujeitos do processo, entendida esta como aptidão para influir na formação do resultado, nenhum desvio formal pode constituir óbice a que a sentença produza seus efeitos naturais no plano material.

Reitero e reafirmo, porém, que inexistiu qualquer ato que implicasse em nulidade do lançamento, conforme desejo da defesa. Por tais razões, inexistem qualquer motivação para a decretação da nulidade do lançamento realizado, também quanto a tal argumento. Assim, rejeito a totalidade dos argumentos suscitados a título de preliminares, adentrando no mérito do lançamento.

Quanto a este exame, para a infração 01, a própria autuada reconhece que comercializa produtos sujeitos à substituição tributária. Repele as operações com empresas que entende não comercializarem os produtos nela adquiridos, por não serem contribuintes do ICMS.

Em sede de informação fiscal, a autuante retificou o lançamento, fazendo os devidos ajustes e reconhecendo equívocos cometidos, excluindo empresas prestadoras de serviços e não contribuintes do ICMS, o que implicou na sua redução de R\$ 168.523,04 para R\$ 105.034,67.

Quanto às empresas que comercializam vidros, evidentemente que exercem atividades mistas, nas quais submetem-se à incidência tanto do ISS do ICMS, tendo a autuante indicado que as mesmas encontram-se inscritas no cadastro de contribuintes do Estado, e mantém a acusação fiscal quanto a tais operações.

Caberia, então à autuada, trazer ao feito os elementos que poderiam provar que as operações com os produtos que fornece a tais empresas encontram-se, não no âmbito do ICMS, mas do ISS, o que não o fez de forma completa, vez que os elementos probantes trazidos foram acolhidos pela autuante, em sede de informação fiscal.

A argumentação defensiva, após conhecimento dos novos valores, foi de que houve novo lançamento, o que afrontaria o teor do artigo 142 do CTN, já foi analisada, quando da apreciação das preliminares, linhas acima.

Desta maneira, diante de tal fato, em obediência ao disposto no artigo 123 do RPAF/99 e de não ter vindo ao feito a necessária e imprescindível prova da alegação do deficiente, julgo o lançamento quanto a esta infração como parcialmente procedente, nos termos do demonstrativo ajustado acostado às fls. 429 a 463.

Quanto às infrações 02 e 03, trata-se de penalidade aplicada pela falta de recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, sendo que no caso da infração 02, foi constatada recolhimento parcial de valores relativos a tal rubrica, de acordo com o previsto na legislação tributária do Estado, que 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 n.º 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”.*

Tal obrigação, replicava-se no RICMS/97 vigente à época dos fatos geradores, como, alias, não poderia deixar de ser.

A autuada, não nega a omissão no recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, ao contrário, confirma tal fato, porém aduz que a sua prática não trouxe prejuízo ao Estado, e que não haveria imposto a recolher, e por consequência, penalidade a ser aplicada. Não concordo com tal argumento.

Primeiro, diante do fato de que a obrigação legal deve ser respeitada e atendida, não podendo o contribuinte agir ao seu talante e consoante seu entendimento, vez que, neste caso, estaríamos diante de total desordem legal.

O que se cobra não é o imposto, o qual foi recolhido quando da saída das mercadorias, mas apenas a multa. E a autuada confunde-se neste aspecto.

Segundo, porque a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento de tal obrigação, a qual encontra-se inserida no artigo 42, inciso II, alínea "d":

*"Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*(...)*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;”*

Contrariamente ao argumento defensivo, existiu imposto a ser recolhido, o qual não foi no momento determinado pela norma legal, mas em outro momento, ou não, caso a mercadoria ainda se encontrasse nos estoques da autuada.

Além disso, a autuada parece desconhecer o teor do § 1º da Lei 7.014/96, embora conheça e invoque o disposto no § 7º do mesmo dispositivo legal a seu favor, situação exata na qual se enquadraria a sua conduta que ensejou a autuação nas duas infrações:

*"§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;*

Logo, plenamente cabível não somente a imposição de multa, bem como dos acréscimos moratórios, tema que abordarei mais adiante. Diante de tal fato, e pela própria confissão da autuada, de não recolhimento da antecipação parcial, além da total ausência de elemento de prova neste sentido, restringindo-se a argumentação defensiva a mera discussão jurídica, com a qual não concordo, voto no sentido de manter as infrações 02 e 03 procedentes.

Quanto às infrações 04 e 05, reportam-se à cobrança de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, pela falta de registro de notas fiscais tributadas e não tributadas nos seus livros fiscais.

A argumentação defensiva, prende-se exclusivamente à discussão jurídica de não incidência do ICMS nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, invocando a aplicação da Súmula 166 do STJ, a qual ela própria não atende, ao tributar normalmente tais operações.

Tal discussão, que não enfrentarei de forma objetiva, por não guardar qualquer relação com a cobrança, que diz respeito ao fato de toda operação, tributada ou não, exigir a emissão da respectiva nota fiscal, a qual, após a circulação física da mercadoria e sua entrada no

estabelecimento destinatário deve ser escriturada, o que no caso presente das duas infrações não ocorreu, e quanto a isso a autuada manteve-se absolutamente silente.

Daí a aplicação das penalidades. Entendo a argumentação defensiva posta como meramente diversionista quanto ao objeto das infrações, ao discutir matéria alheia às mesmas, desviando-se do foco principal da autuação.

Para esclarecer o contribuinte, algumas observações são pertinentes em relação à escrituração fiscal, por ele não observada: o Livro Registro de Entradas é obrigatório para todas as empresas comerciais, estabelecido pelo Regulamento do ICMS de cada estado, com o objetivo de registrar as notas fiscais de entradas, destacando-se os ICMS incidentes pelas compras.

É destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS, o que é a hipótese da autuada.

Caso o contribuinte seja também estabelecimento industrial, deve ser utilizado um mesmo livro de registro de entradas, modelo próprio, com destaque do IPI e ICMS pelas compras de mercadorias (modelo 1), na hipótese de escrituração via livro físico.

Tais operações serão escrituradas individualmente, na ordem cronológica das efetivas entradas das mercadorias no estabelecimento ou na ordem das datas de sua aquisição ou desembarque aduaneiro, quando não transitarem pelo estabelecimento adquirente ou importador.

Os registros serão feitos, documento por documento, desdobrados em linhas de acordo com a natureza das operações, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, da seguinte forma:

I - na coluna “Data da Entrada”: data da entrada efetiva do produto no estabelecimento ou data da sua aquisição ou do desembarque aduaneiro, se o produto não entrar no estabelecimento;

II - nas colunas sob o título “Documento Fiscal”: espécie, série, se houver, número e data do documento fiscal correspondente à operação, bem como o nome do emitente e seus números de inscrição no CNPJ e no Fisco estadual, facultado, às unidades federadas, dispensar a escrituração das duas últimas colunas referidas neste item;

III - na coluna “Procedência”: abreviatura da outra unidade federada, se for o caso, onde se localiza o estabelecimento emitente;

IV - na coluna “Valor Contábil”: valor total constante do documento fiscal;

V - nas colunas sob o título “Codificação”:

a) coluna “Código Contábil”: o mesmo código que o contribuinte eventualmente utilizar no seu plano de contas; e

b) coluna “Código Fiscal”: o previsto no CFOP;

VI - “Valores Fiscais” e “Operações Com Crédito do Imposto”:

a) coluna “Base de Cálculo”: valor sobre o qual incide o imposto; e

b) coluna “Imposto Creditado”: montante do ICMS/IPI;

VII - “Valores Fiscais” e “Operações Sem Crédito do Imposto”:

a) coluna “Isenta ou Não Tributada”: valor da operação, quando se tratar de entrada de produtos cuja saída do estabelecimento remetente tenha sido beneficiada com isenção do imposto ou esteja amparada por imunidade ou não incidência, bem como o valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo, quando for o caso; e

b) coluna “Outras”: valor da operação, deduzida a parcela do imposto, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de entrada de produtos que não confiram ao estabelecimento destinatário crédito do imposto, ou quando se tratar de entrada de produtos cuja saída do estabelecimento remetente tenha sido beneficiada com suspensão do imposto ou com a alíquota zero; e

VIII - na coluna “Observações”: anotações diversas.

Os documentos fiscais relativos às entradas de materiais de consumo poderão ser totalizados segundo a natureza da operação, para efeito de lançamento global no último dia do período de apuração, exceto pelo usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

A escrituração será encerrada no último dia de cada período de apuração do imposto, e os contribuintes arquivarão as notas fiscais, segundo a ordem de escrituração.

Evidentemente esta prática (correta), não foi atendida pelo sujeito passivo em relação aos documentos listados em demonstrativo, o que ensejou a autuação frente àqueles cuja escrituração não foi realizada, motivo da autuação, e não refutado pelo mesmo. Infrações procedentes.

Frente ao pedido realizado de dispensa de multa, nos termos do artigo 42, § 7º "as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto", trata-se, como a própria redação específica, em mera possibilidade, que fica submetida ao entendimento do julgador.

Da análise dos elementos contidos no processo, denota-se com clareza solar que a prática da deficiente não era esporádica, mas sim, reiterada.

Isso por que a infração submete-se ao princípio da tipicidade, o qual em Direito Tributário, decorre justamente do princípio da legalidade, de previsão constitucional. Alguns doutrinadores consideram-no até mesmo um subtipo desse princípio. Dessa forma, todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária terão que ser necessariamente objeto de tipificação em sede de lei formal, sob pena de uma atuação discricionária por parte da Administração Tributária.

O princípio da tipicidade enuncia que não basta simplesmente exigir lei para criação do tributo, sendo necessário que a lei que crie um tributo defina tipo fechado, cerrado, todos os elementos que compõem a obrigação tributária, de modo a não deixar espaço que possa ser preenchido pela Administração em razão da prestação tributária corresponder a uma atividade administrativa vinculada, na forma prescrita no CTN, em seu artigo 3º.

O alcance da regra inexistente sanção sem lei, nem tributo sem lei correspondente será obtida a partir da análise da origem normativa do tipo, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia. O tipo tributário exige a necessidade que a lei que institua um tributo, defina-o como tipo fechado, cerrado, delimitando todos os elementos de sua definição legal.

Assim, a legislação tributária deverá definir com clareza e exatidão o tributo o tipo deverá ser fechado, cerrado e também deverá conter todos os seus elementos fundamentais da figura típica.

A tipicidade no direito tributário ocorre quando o comportamento do contribuinte se adequa ao tipo tributário. (hipótese material de incidência ou tipo tributário em abstrato, previsto em lei).

Também há de ocorrer com a multa, porque esta implica em dispêndio de parcela monetária do sujeito passivo para o Estado, razão pela qual ela necessariamente deverá estar prevista em lei porque é uma obrigação patrimonial, mas dizer que a multa deve estar prevista em lei não significa dizer que ela faz parte do tributo. A multa é devida pelo descumprimento do tributo, não se confundindo com este. Mas, mesmo assim, deve estar prevista em lei. Multa é sanção, todavia, tributo não o é. Ela pode, inclusive, vir a se caracterizar, como obrigação tributária principal.

Dessa forma, a aplicação da presente penalidade, prevista em lei, e no regramento normativo, é de forma compulsória e vinculada, por parte do agente do Fisco, independente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé, bem como da situação tributária da mercadoria.

Ou seja, o cometimento da infração está claro, restando, apenas dosar-se em que medida deva ser apenado. Se é certo que não somente o percentual, mas também a base utilizada como parâmetro para a sua aplicação encontram-se na legislação (Lei 7.014/96, artigo 42), também há previsão legal para que este órgão, em casos como o presente, possa reduzir ou até mesmo cancelar a penalidade aplicada (§ 7º, artigo 42 da Lei 7.014/96 - As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto), conforme, inclusive apelo defensivo lançado pela autuada.

De mais a mais, o artigo 40 da mesma Lei nº. 7.014/96, em seu § 2º estipula que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No caso específico, não me parece adequada tal redução pleiteada, até diante dos valores, relativamente ao porte da empresa autuada, motivo pelo qual nego o mesmo.

Quanto à tese da defendant de que as multas possuiriam caráter confiscatório, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, já abordado anteriormente neste voto, e em atenção ao qual a agente fiscal o atendeu.

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

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

Como dito anteriormente, 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.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJ 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “*1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

1. *O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*
2. *Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*
3. *Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%*”. E concluiu: “*Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental*”.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa máxima ser no percentual de 60%, dentro, inclusive, dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

Quanto à aplicação dos juros de mora, tal cobrança encontra respaldo legal no artigo 161 do CTN, que determina que o crédito não integralmente pago no vencimento deva ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nele ou em outra norma tributária. A legislação do Estado da Bahia prevê da mesma forma, no artigo 51 da Lei 7.014/96 com a alteração de redação da Lei 3.956/81, artigo 102, a qual, diga-se de passagem, guarda inteira consonância com o texto do CTN. Tendo em vista que se trata de valores de imposto que deveriam ser recolhidos, é plenamente legal a inclusão de tais parcelas quando do cálculo do valor do débito.

Entendo que a cobrança de juros Taxa SELIC veio trazer uma perfeita harmonia e segurança aos partícipes da relação Fisco x Contribuinte. Ao Fisco (Tesouro), permitiu-se a adoção de um caminho que tende a equilibrar seus custos financeiros de captação relativa à receita de juros que recebe de terceiros, relacionados a débitos de origem tributária não pagos no prazo. Aos contribuintes, deu-se a oportunidade de se poder trabalhar com uma taxa de juros sobejamente conhecida, barata, e que acompanha as oscilações econômicas do país.

Dessa forma, posicionei-me contrariamente à tese defendida pelo sujeito passivo de que a mesma possui caráter remuneratório, entendendo que a natureza da mesma é econômica, de mera atualização de valor; Não se apresenta, igualmente como “bis in idem” a sua cobrança cumulativamente com a taxa SELIC, vez que possuem naturezas distintas: a primeira é pela mora verificada, e a segunda, mera atualização de valor.

A discussão de questões relativas à constitucionalidade de normas, foge, por determinação legal, a competência deste órgão julgador, à vista do artigo 167, I do RPAF/99, razão pela qual não adentrarei em tal discussão.

No tocante às inúmeras decisões judiciais trazidas na peça defensiva, as mesmas não possuem qualquer efeito vinculante para o julgador.

Pelos motivos expostos, voto no sentido de que o lançamento deva ser mantido, de acordo com os ajustes realizados, especialmente em relação à infração 01, mantendo as demais infrações como lançadas, e o Auto de Infração julgado Procedente em Parte, conforme demonstrativo abaixo:

Infração 01	R\$ 105.034,65
Infração 02	R\$ 380,61
Infração 03	R\$ 22.385,96
Infração 04	R\$ 10.929,67
Infração 05	R\$ 1.767,22

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **207668.0001/14-0** lavrado contra SIKA S. A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$105.034,65**, acrescido da multa de 60% previstas no artigo 42, incisos II, alíneas "d" e "e", da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$35.463,46**, previstas no art. 42 incisos IX e XI do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2014.

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR