

**A. I. N°** - 019195.0016/14-4  
**AUTUADO** - ADI - DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ DOMINGUES MAIA NETO  
**ORIGEM** - INFAC JEQUIÉ  
**INTERNET** - 05/05/2015

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0081-03/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Responsabilidade do adquirente em relação à mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, quando da entrada no estabelecimento. Comprovado nos autos o não recolhimento do ICMS/ST. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado nos autos o não recolhimento dos valores arrolados no levantamento fiscal. Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Autuado não elide a autuação. Infrações mantidas. 3. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado não apresenta prova capaz de elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. 4. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES CONTABILIZADAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Não comprovado nos autos o cometimento da infração ante a falta de discriminação em termo de arrecadação quais os documentos não foram inequivocamente entregues pelo autuado. Infração insubstancial. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2014, refere-se à exigência de R\$158.143,05 de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - **07.07.01.** Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro, junho e novembro de 2012 e março de 2013. Exigido o valor de R\$7.760,18, acrescido da multa de 60%.

Infração 02 - **07.01.02.** Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de outubro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$897.41, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - **07.15.01.** Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de

comercialização, nos meses de março a junho e agosto a dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, junho a agosto, outubro e dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$51.581,99, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - **07.02.02.** Retenção e retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de abril, maio e setembro de 2013. Exigido o valor de R\$34.687,13, acrescido da multa de 60%; Consta que “Tudo de acordo Conforme Planilha 2.2 - Antecipação Parcial (Anexa).

Infração 05 - **05.05.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas e mercadorias não registradas, nos meses de janeiro a maio, e julho a dezembro de 2012, janeiro, maio a agosto, e outubro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$62.296,34, acrescido da multa de 100%;

Infração 05 - **16.02.01.** Falta de apresentação dos comprovantes das operações contabilizadas quando intimado. Proposta a multa de R\$460,00, por exercício totalizando o valor de R\$920,00. Recolheu

O autuado apresenta impugnação, fls. 98 a 115, aduzindo as razões de defesa a seguir resumidas.

Inicialmente aduz que o Auto de Infrações indica a ocorrência de seis infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de defesa, devendo, só por este fato, ser julgado nulo, eis que fere os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Aponta também que não há nos autos uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se, a autoridade autuante, a imputar o não recolhimento do imposto de circulação de mercadoria e serviços sem, contudo, discriminar elementos mínimos necessários ao conhecimento da autuação e, assim, garantir ao contribuinte o direito de defesa.

Observa que não há descrição mínima da ocorrência do fato gerador, especificação das alíquotas aplicadas, indicação se não houve o abatimento dos créditos na operação anterior e até mesmo porque o contribuinte deve ser considerado responsável tributário na sistemática da substituição tributária. Continua mencionando que, além da ausência de concreta descrição do fato gerador, a própria capitulação indicada destoa do que se pretendeu descrever.

Destaca que na infração 05 foi proposta a multa de 100% sem especificar qual conduta teria dado azo a tal cominação. Diz que ao tentar decifrar o lançamento, o enquadramento legal da multa aplicada, qual seja, o art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, verificou que este prevê aplicação de multa na base de 70%.

Observa que como pode o autuante aplicar multa de 100%, não descrever qual foi a conduta do contribuinte para tanto e utilizar como lastro dispositivo legal que prevê multa em percentual muito inferior.

Sustenta ser elementar que o presente Auto de Infração carece de legitimidade na medida em que inviabiliza por completo seu direito de defesa por ser totalmente inepta a descrição do fato gerador.

Revela que situação fica ainda mais gritante quando se observa que na mesma infração 05, a autoridade autuante, além da descrição insuficiente à garantia do direito de defesa, capitula o enquadramento legal da obrigação principal em dispositivo legal inexistente. Afirma que a capitulação utilizada para a obrigação principal foi o art. 4º, §4º, inciso IV, da Lei Estadual 7.014/96. Frisa que não existe o aludido inciso IV no §4º do art. 4º da Lei 7.014/96. Reproduz os parágrafos contidos no art. 4º da Lei Estadual nº 7.014/96 com o intuito de demonstrar que nele não existe qualquer inciso no §4º, restando impossível saber de onde a autoridade autuante extraiu a ocorrência do fato gerador.

Diz que se não é possível descortinar a ocorrência do fato gerador da ínfima descrição contida no auto, tampouco da capituloção dada pela autoridade autuante, como seria possível ter assegurado o seu fundamental direito de defesa.

Menciona ser elementar a conclusão de que o Auto de Infração em espeque é absolutamente nulo por não conter elementos mínimos ao exercício do seu direito de defesa.

Registra que a situação não difere nas demais infrações, decerto, na primeira infração, não é possível identificar, pela descrição dos fatos, como teria a mesma ocorrido.

Assevera que o autuante não deixou clareza acerca da pretensa infração, eis que não discorreu como teria ele chegado à conclusão de que tal teria ocorrido.

Assinala que a pretensão do fisco é no sentido de criar dificuldade e mesmo impossibilidade de produção de uma cabal defesa, agindo, pois, em claro e nítido cerceamento de defesa.

Destaca que a infração 02 é inconcebível, eis que, dos seus registros contábeis sobressaem a certeza de que os recolhimentos foram realizados regularmente, não merecendo maiores comentários.

Ao tratar da infração 03 repete tudo que aduziu em relação à infração 01. Afirma não lhe restar a possibilidade de oferecimento de defesa para demonstrar a inexatidão da autuação, na medida em que não descreve, com clareza, qual o fato gerador e como se chegou à conclusão de que este teria ocorrido.

Menciona que a infração 04 não resiste a uma análise da escrituração da empresa autuada, sendo certo que não existe, em documento algum anexado com a notificação que lhe fora dirigida, qualquer indício de que tenha sido retido e recolhido a menos o tributo perseguido.

Afirma que na infração 05, o autuante deixou transparecer que identificou a infração através de bola de cristal, eis que não apresentou qualquer comprovação de que tenha ocorrido saída de mercadorias do estabelecimento da autuada desacompanhada da respectiva nota, sendo certo que todas elas, quer de entrada, quer de saída de mercadorias do estabelecimento se encontram devidamente registradas.

Assinala que a infração 06 vem a ser um resumo de todas as infrações cometidas, não pelo ele, mas pela administração fiscal, que pretendeu lhes fossem apresentados comprovantes inexistentes.

Frisa que se não existiam os documentos solicitados, como seria possível a sua apresentação. Diz que mais uma vez o autuante deixou de especificar, com clareza que documentos foram solicitados e não apresentados no prazo legal, na medida em que todo e qualquer documento que lhe fora solicitado foram, no prazo legal apresentados, não se podendo forjar o que não aconteceu.

Arremata destacando que feitos esses esclarecimentos iniciais, o que se impõe a declaração de nulidade de toda a atuação fiscal, registra a ilegalidade da autuação, uma vez que o lançamento constante do Auto de Infração se encontra despropositado, na medida em que inobservou todas as regras tributárias de escrituração.

Assevera que não ocorreu o fato gerador das infrações de nº 01, 03, 04 e 05, qual seja, não houve entrada e, por consequência, não ocorreria a saída das mercadorias objeto de apuração de seu estabelecimento.

Revela que o fisco parte do pressuposto da presunção de que a existência de notas fiscais em nome da autuada é suficiente o bastante para configurar a ocorrência do fato gerador.

Registra que as cópias das notas fiscais que se fizerem acompanhar a intimação não demonstram, nem comprovam, que tenham as mercadorias ali indicadas adentrado em seu estabelecimento, sendo certo que jamais apresentou ao fisco aquelas notas fiscais. Acrescenta que não se

comprovando o ingresso em seu estabelecimento das mercadorias indicadas não podem, por isso, fazer qualquer prova de ocorrência de fato gerador de tributo.

Afirma que a situação salta aos olhos quando se observa nos autos que o próprio autuante, aplicou multa por descumprimento de obrigação acessória assim capitulada: “deixou de apresentar comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado”.

Registra que nem o próprio fisco tem aptidão para garantir a ocorrência do fato gerador, porque a premissa da presunção da ocorrência do fato gerador adotada é demasiadamente frágil. Assinala que somente a existência de notas fiscais não importa, em absoluto, o reconhecimento da efetiva entrada de mercadorias em seu estabelecimento, sobretudo quando não reconhece tais aquisições, não as escritura, comunica ao fisco acerca do uso indevido dos seus dados cadastrais e o próprio autuante não tem a certeza sobre a ocorrência do fato gerador. Diz não haver qualquer referência nos autos acerca da origem de tais notas fiscais inexistindo um Termo de Arrecadação por parte da autoridade autuante que pudesse inferir que tais notas estivessem em sua posse.

Revela que o fisco ao não indicar a origem das notas que está utilizando para lastrear a exação, não tem a necessária certeza sobre a ocorrência do fato gerador de todo o tributo lançado, tampouco consegue comprovar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa contribuinte. Arremata firmando que outra conclusão não resta senão a que impõe a total insubsistência da autuação.

Explica que a antecipação tributária do ICMS constitui-se numa sistemática de apuração e cobrança do tributo estadual na qual o fato gerador é considerado ocorrido antes mesmo da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento comercial respectivo, por ocasião do mero ingresso de mercadorias no território do respectivo Estado-Membro do contribuinte do imposto, com o registro das respectivas Notas Fiscais no sistema de Fiscalização instalado nas fronteiras entre os Estados. Diz tratar-se de uma presunção criada pela Lei e pela CF/88, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS. Acrescenta que não obstante isso, é preciso aduzir que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte. Esclarece que o contribuinte pode comprovar, por exemplo, que as mercadorias registradas nos sistemas fazendários nem sequer chegaram a ingressar no estabelecimento comercial comprador, em razão de furto, roubo ou outra circunstância alheia à vontade do contribuinte. Remata asseverando que caso as mercadorias adquiridas jamais cheguem às mãos do contribuinte, o tributo não será devido, sob pena de se cair em confisco. Pontua ilustrando ser esse o entendimento dos Tribunais pátrios, a esse respeito, julgado do STF o AI-AgR 337655 AI-AgR, Relator Carlos Velloso, cuja ementa reproduz. Frisa que não poderia ser outra a exegese da norma constitucional limitante do poder de tributar insculpida no art. 150, §7º, da CF/88, última parte.

Destaca que, além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, o mesmo também foi autuado por pagamento a menos de ICMS lançado em livros fiscais. Afirma que esta última infração comprova a absoluta regularidade de sua conduta de efetuar os registros contábeis de todas as mercadorias que ingressam ou saem do seu estabelecimento comercial, ainda que, por circunstâncias econômicas adversas à atividade empresarial que desenvolve, eventualmente não possa recolher o tributo lançado, como ocorreu. Pondera que as contingências que podem atingir os empresários são várias, como inadimplência de clientes, dívidas trabalhistas imprevisíveis e crises financeiras.

Assevera que mesmo submetido a circunstâncias adversas, efetuou todos os lançamentos do ICMS devido, todavia indica o fisco que houve recolhimento a menos. Sustenta que isso, por si só, comprova o seu hábito de cumprir com suas obrigações tributárias acessórias, ainda que sem recursos para arcar com a principal, que é a de verter para os cofres públicos o tributo devido.

Conclama que seus livros fiscais devem ser levados em consideração em relação à presunção, repise-se, relativa, de ocorrência do fato gerador na antecipação tributária por substituição.

Assinala que se não há registro nos livros fiscais de entrada das mercadorias com base nas quais se apurou o ICMS cujas notas fiscais foram registradas nas barreiras fiscais tendo a autuada como compradora, é porque ditas mercadorias jamais chegaram ao seu estabelecimento comercial.

Diz ser cediço que tem sido comum que estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal. Assevera que de maneira criminosa, efetuam compras junto a grandes fornecedores de mercadorias, fornecendo os dados de CNPJ e inscrição estadual de empresas sérias. Acrescenta afirmando que de algum modo, esses compradores conseguem fazer com que, após a carga transportada atravessar a barreira fiscal estadual, ela chegue a um estabelecimento diverso e completamente desconhecido daquele constante na Nota Fiscal de destino.

Revela que diversas denúncias fiscais já foram protocoladas na Secretaria da Fazenda, por muitos empresários, dando conta dessa situação catastrófica. Remata frisando que, desta feita, foi a “agraciada”, dando-se conta somente após a respectiva autuação por esta Fazenda Estadual.

Registra que sua escrituração fiscal é regular, mesmo quando não recolhe eventualmente imposto por circunstâncias mercadológicas adversas, não deixando de registrar a entrada e saída das mercadorias pertinentes. Destaca que, nestes termos, foi autuada porque registrou a saída das mercadorias, mas efetuou o recolhimento a menos do ICMS devido.

Aduz que a escrituração fiscal, nesse caso, deve prevalecer, pois também possui presunção de veracidade. Como dito, a antecipação do ICMS por substituição tributária é uma presunção apenas relativa de que o futuro fato gerador venha a ocorrer, admitindo prova em contrário. Menciona que a prova em contrário é justamente a escrituração contábil-fiscal da autuada, a militar em seu favor, dadas as circunstâncias antes descritas.

Diz que no tocante à presunção de ocorrência do fato gerador, tem-se que o ingresso das mercadorias no Estado de destino é suficiente para configurar a presunção relativa exigida no art. 150, §7º, da CF/88. Assevera que a escrituração contábil do sujeito passivo da obrigação é prova igualmente hábil para ilidir a presunção relativa, cabendo ao fisco a contraprova de que as mercadorias efetivamente entraram no estabelecimento da empresa. Revela que a situação dos autos resta evidenciada quando se observa que na sua escrituração contábil consta o registro de operações cuja obrigação principal não fora adimplida integralmente. Firma que se seu intuito fosse lesar o fisco é elementar que não haveria a escrituração de qualquer operação não efetivamente recolhida. Reafirma que o autuante, sequer, faz prova de que as notas fiscais objeto de exação estavam em poder do sujeito passivo em questão, ante a absoluta inexistência do necessário Termo de Arrecadação.

Revela que além do documento de escrituração contábil do sujeito passivo da exação, as próprias circunstâncias em que se deram a autuação denotam a clara fragilidade da presunção de entrada de mercadoria na sistemática da substituição tributária, sendo imperioso que o fisco faça robusta prova da efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento da autuada sob pena de ilegitimidade de qualquer autuação pelos fatos em questão.

Assevera que os fatos geradores presumidos jamais ocorreram, a julgar pelo cotejo entre os livros contábeis e os registros da Secretaria da Fazenda, colhidos nas barreiras fiscais do Estado da Bahia. O tributo lançado - ICMS antecipado por substituição tributária - é, portanto, indevido.

Quanto à presunção de veracidade do conteúdo nos livros fiscais, registra que o Superior Tribunal de Justiça é extreme de dúvidas e cita o julgado do STJ no Processo AGA 200802438701 AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 1116433 Relator(a) Mauro Campbell Marques, STJ Órgão julgador SEGUNDA TURMA Fonte DJE DATA:23/06/2009, cuja ementa reproduz.

Diz restar patente a não comprovação, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerado do ICMS em questão, mormente quando o autuado consegue trazer à baila provas e circunstâncias capazes de infirmar a presunção relativa da ocorrência do fato gerador na sistemática da substituição tributária.

Ressalta que a exação, tal qual posta no presente feito administrativo, constitui-se em verdadeiro bis in idem, na medida em que olvidou para o postulado constitucional da não-cumulatividade do tributo em questão. Explica que o ICMS é um imposto de natureza não cumulativa, o que significa que o montante do ICMS devido na operação anterior é compensado contabilmente com o montante do tributo na operação seguinte. Continua assinalando que ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% sobre o total das Notas Fiscais em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o ICMS acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência.

Destaca que ao se admitir que o fato gerador tenha ocorrido, certamente o tributo em questão seria infinitamente menor do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS, basicamente, sobre o resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias.

Pondera que somente admitindo sandice do empresário regularmente estabelecido pode-se supor que o mesmo deixe de lançar mercadorias adquiridas na escrituração fiscal e as venda também sem a escrituração fiscal, como se fez neste Auto de Infração. Justifica sua tese explicando que o empresário sabe de antemão que toda a mercadoria adquirida fora da unidade federativa passa pelas barreiras fiscais e é registrada nos sistemas fazendários. Continua sustentando que nestes termos é preferível lançar as mercadorias adquiridas na escrituração fiscal, bem como suas respectivas vendas, ainda que não recolha o ICMS devido, já que neste caso deverá ao Fisco apenas o ICMS apurado na operação de saída após ter se creditado do ICMS apurado na operação de entrada.

Diz que ao não escriturar equivaleria a dever ao Fisco o ICMS integralmente da operação de entrada, sem obter a compensação creditícia regular acima mencionada.

Sugere que diante de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil, a autoridade autuante deveria arbitrar o valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurar o ICMS devido nesta operação e abater do ICMS devido na operação de entrada (devido por substituição tributária), para então apurar o valor efetivamente devido. Prossegue frisando que não tendo adotado essa sistemática, o Fisco impôs um ônus excessivamente grande ao contribuinte, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS.

Aduz que em tal circunstância denota o claro bis in idem, mormente na infração 05, cuja descrição se refere a “omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas” e o autuante fez lançar ICMS na alíquota de 17% sobre o total da nota, desconsiderando as operações anteriores, objeto até do próprio Auto de Infração em outras infrações descritas.

Menciona que o montante apurado no presente Auto de Infração, em verdade, constitui-se em crédito de ICMS a ser compensado nas operações subsequentes aos fatos geradores, o que resultaria num débito a pagar infinitamente menor.

Assevera que, caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, ser reconhecido seu direito de compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo. Arremata frisando que, tudo isso foi considerado como se tivesse ocorrido o fato gerador presumido pela substituição tributária, o que jamais ocorrerá.

Afirma que a infração 06 não merece outra sorte, pois trata de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória consistente na não apresentação de “comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado”. Continua aduzindo que no presente caso, onde resta cabalmente demonstrado que as notas fiscais usadas como lastro da exação não refletem qualquer aquisição efetiva de mercadoria, não se pode impor lhe multa por não apresentar documento que não tem.

Sustenta que se não realizou as operações objeto de autuação é elementar que não possui qualquer documento referente a tais operações, sendo teratológico aplicar-lhe multa por não apresentar documento que claramente não possui. Prossegue esclarecendo que mesmo considerado que não apresentou documento que não possuía, igualmente não há como subsistir a aplicação da multa em questão.

Assinala que sempre quando for praticada uma infração secundária apenas para atingir a consecução de uma infração principal, aquela não pode ser punida quando houver aplicação de sanção pela última, sob pena de bis in idem. Arremata destacando que a infração meio não pode ser sancionada quando houver punição aplicada pela infração fim, haja vista que do contrário estar-se-ia punindo duas vezes o mesmo fato.

Transcreve o teor do §5º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, para assinalar que não há de ser aplicada a multa pelo descumprimento de obrigação acessória quando esta se constitui em meio para o descumprimento de obrigação principal. Frisa que apenas pela eventualidade, no caso de subsistir o auto de infração, é exatamente o caso da previsão legislativa em comento, devendo, assim, este órgão julgador anular a infração 06 do presente auto de infração.

Afirma que a multa aplicada na infração à legislação tributária em questão é absolutamente fora de propósito e confiscatória, 60% e 100%.

Observa que em uma das infrações, lançou efetivamente as notas fiscais de compras efetuadas e mercadorias recebidas, recolhendo a menos, portanto, sequer houve má-fé por parte da autuada a justificar a imposição de penalidade tão gravosa.

Destaca que o STF, em Acórdão recente, RE 523471 AgR/MG - MINAS GERAIS AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa Julgamento: 06/04/2010, divulgado no Diário da Justiça Eletrônico em 22/04/2010, decidiu pelo afastamento de multa de 60% sem justificativa para tanto, por ser confiscatória, nos termos da proibição contida na CF/88.

Assevera que também em relação à multa imposta deve o Auto de Infração ser julgado absolutamente improcedente.

Registra que não falece ao órgão fazendário competência para reconhecimento de inconstitucionalidade na aplicação da lei. Assinala que para além de vinculada ao princípio da legalidade, a Administração Pública deve obediência-mor à Constituição Federal, sendo-lhe defeso olvidar para atos inferiores que lhe vilipendiem. Prossegue lembrando que a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é consolidada no sentido da possibilidade de Tribunal Administrativo reconhecer in concreto a inconstitucionalidade de lei o ato normativo, consoante enunciado da Súmula 347 do STF.

Observa que não se está defendendo o controle abstrato de normas por tribunais administrativos, função exclusiva do STF quando o parâmetro é a CF/88, no entanto, em função da submissão à Constituição Federal, tem os tribunais administrativos pátrios o dever de reconhecer em concreto eventual inconstitucionalidade na aplicação da lei. Arremata reproduzindo trecho do pensamento dos juristas pátrios, Luís Roberto Barroso e José Frederico Marques para corroborar seu entendimento

Revela que a interpretação da Constituição, ou antes, a observância da Constituição, não é evidentemente monopólio do Poder Judiciário. Sustenta que o executivo tem o poder, e mais ainda, o dever de impedir que ela seja violada, e deverá abster-se da prática de qualquer ato que

importe em desrespeito à Lei Maior. Continua alertando que a lei inconstitucional é inconstitucional para todos os Poderes e não apenas para o judiciário que tem, sem dúvida, a palavra definitiva, pois lhe cabe exercer o controle da legitimidade da lei em face da Constituição.

Quanto à possibilidade do órgão julgador fazendário rever a multa aplicada, frisa que a própria Lei 7.014/96, no §8º, de seu art. 42, cujo teor reproduz, estatui ser possível ao órgão colegiado afastar a aplicação da multa.

Ressalta que no caso dos presentes autos, onde sua boa-fé é evidente, na medida em que cumpre a obrigação acessória, ao escriturar os fatos geradores mesmo quando, por situações adversas e inerentes à atividade empresarial, deixa de recolher a obrigação principal, a aplicação cega de multas à base de 60% e 100% é inconstitucional por desproporcional e confiscatória, não podendo este Conselho quedar-se silente a respeito.

Conclui pugnando pela improcedência das infrações constantes do Auto de Infração, ou, em assim não entendendo, que seja determinada a revisão fiscal para identificar as infrações efetivamente cometidas, fazendo-se correta capituloção e corrigindo-se as alíquotas aplicadas, promovendo-se a competente dedução dos valores do ICMS recolhidos de mercadorias adquiridas de outros estados da federação, abrindo-se novo prazo para impugnação.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 119 a 125, alinhando os seguintes argumentos.

Inicialmente alega a nulidade do Auto de Infração por conter mais de seis infrações e que segundo o mesmo, dificulta a sua defesa. Revela desconhecer essa limitação, que não está prevista na Lei 7.014/96. Afirma que o contribuinte simplesmente está pretendendo ganhar tempo para pagamento do Auto de Infração, porquanto, não há de se falar em falta de descrição dos fatos geradores do imposto, dos créditos fiscais e alíquotas aplicadas, uma vez que foram concedidos todos os créditos possíveis com as alíquotas dos Estados de origem, conforme demonstrados nas Planilhas anexadas ao presente Auto de Infração.

Quanto à indicação do deficiente de que na infração 05 do presente Auto de Infração ocorrerá erro na aplicação da multa prevista que deveria ser de 70% ao invés de 100%, manifesta sua discordância, pois, o art. 42, inciso III da Lei 7.014/96 é bem clara e estabelece em 100% para as omissões de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

No que diz respeito ao argumento da defesa ainda em relação à infração 05 de que houve erro no enquadramento da infração por ter sido citado um artigo inexistente, afirma que também não procede, pois, o inciso IV, do §4º do art. 4º da Lei 7.014/96 continua em vigor, o autuado se equivocou e reproduziu na defesa um dispositivo que já foi revogado e alterado, desde 30/03/2010 quando da publicação da Lei nº 11.899 com efeitos a partir de 31/03/2010, cujo teor transcreve.

Assinala que o impugnante com esse procedimento, comprova que quer confundir, prejudicar o julgamento final do presente Auto de Infração. Revela ser sabedor de que o CONSEF continua diligente e sempre atento a todas as atualizações e alterações do RICMS-BA. Afirma que no “Demonstrativo de nº 03”, fls. 26 a 30, “Demonstrativo C”, fls. 30 a 32, “Demonstrativo S”, fls. 33 a 38, e no “Demonstrativo T”, fls. 39 a 42, todos anexados ao presente Auto de Infração, os cálculos estão bastante concisos e demonstram com fundamento e precisão os batimentos das Notas Fiscais de aquisições de mercadorias que se encontram registradas, bem como, as Notas Fiscais que não se encontram registradas no livro Registro de Entradas do autuado, consoante “Demonstrativo - Resumo da Escrituração Fiscal”, fls. 36 a 38, “Demonstrativo - Resumo da Presunção de Omissão de Receitas”, fls. 39 a 43, e “Demonstrativo da falta de pagamento do ICMS”, fls. 44 a 46.

Em relação à alegação da autuada de que não procede a infração 02, aduzindo que todos os pagamentos foram realizados, diz não concordar, pois se trata de recolhimentos efetuados a

menos do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Antecipação Tributária - Entradas, cujos recolhimentos foram efetuados a menos, conforme demonstrativo constante da Planilha 1.2, fl. 12, onde foram concedidos todos os créditos com as alíquotas do estado de Origem.

No que diz respeito ao argumento da empresa autuada, de que na infração 03, houve a repetição de tudo o que foi dito no auto, o que não é verdade, pois se trata de falta de recolhimento do ICMS de antecipação parcial, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas para fins de comercialização. Arremata asseverando que tudo se encontra devidamente demonstrado na Planilha 2.1, fl. 24, onde os créditos com as alíquotas de origem foram concedidos.

No tocante a infração 04, trata-se de recolhimentos de antecipação parcial efetuado a menos do ICMS no valor de R\$34.687,13, conforme demonstrados na planilha nº 2.2, fl. 25 que especifica com todos os detalhes os créditos concedidos com as respectivas alíquotas dos Estados de origem, bem como especifica as mercadorias e o número das Notas Fiscais com as respectivas datas de emissão e saídas das mercadorias, além de conter um CD gravado em PDF com os DANFEs de aquisições das mercadorias e Planilhas gravadas em PDF e arquivos em XML das Notas Fiscais referentes as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, fls. 90, bem como as Planilhas 2 e 2.2, fls. 14 a 23, 24 e 25 explicam por si só em que consiste a infração e a multa aplicada de 60% é a prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito à alegação do autuado da existência de várias denúncias protocoladas na SEFAZ sobre a utilização indevida das inscrições estaduais dos contribuintes do Estado, assinala que esse fato é sempre utilizado em diversas defesas fiscais quando as mercadorias não são registradas nos livros fiscais próprios das empresas. Observa que já é praxe a utilização destes fracos argumentos sem as respectivas comprovações. Esclarece que atualmente com o advento das Notas Fiscais eletrônicas emitidas existem as autorizações no próprio sistema corporativo da SEFAZ e constam no presente Auto de Infração os arquivos em XML das Notas Fiscais, fls. 90.

Quanto à Infração 06 que propõe a aplicação da multa fixa, esclarece que foi motivada pela falta de apresentação dos Livros Contábeis, pois sua intenção inicial seria efetuar a Auditoria de Caixa o que foi dificultado pela empresa.

Arremata revelando que o defendant, no item 02 da impugnação, argumenta sem fundamento, que não ocorreu o fato gerador nas Infrações 01, 03, 04 e 05, alegando não haver entrada, e por consequência, saídas das mercadorias, fato que afirma discordar e revela que se encontram demonstrados com precisão nas Planilhas os cálculos e a existência dos Fatos Geradores do ICMS por Antecipação Tributária, concedendo os créditos com as alíquotas do Estado de origem, bem como nas cópias das Notas Fiscais Autorizadas constantes na base de dados do Sistema da SEFAZ, todos anexados aos autos.

Frisa que no item 3 da defesa, o autuado solicita o reconhecimento para utilização do crédito decorrente da presente ação fiscal caso o Auto de Infração venha ser julgado Procedente.

Conclui mantendo a ação fiscal e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Em pauta suplementar esta 3ª JJF deliberou converter os autos em diligência à Infaz de Origem, fl. 127, para fossem entregue ao autuado cópia do CD acostados aos autos às fl. 90, contendo os arquivos dos demonstrativos de apuração e de débito e reaberto o prazo de defesa de trinta dias.

Consta à fl. 131 o atendimento da diligência, ou seja, o recibo de entrega ao autuado da cópia do CD no qual consta expressamente sua ciência acerca da abertura do prazo de defesa. No entanto, o impugnante não se manifestou nos autos.

Conclui pugnando ela procedência do Auto de Infração.

Em pauta suplementar, esta 3<sup>a</sup> JJF converte os autos em diligência, fl. 127, para que fosse entregue ao autuado cópia do CD contendo as planilhas e demonstrativos e arquivos das notas fiscais eletrônicas, acostado à fl. 90.

Consta à fl. 131, comprovante de entrega ao autuado da cópia do CD, conforme solicitado na diligência, no entanto o impugnante não se manifestou no prazo regulamentar.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa. Contato que a descrição das infrações conjuntamente com os demonstrativos de apuração revelam de forma clara e circunstanciada as irregularidades cometidas pelo autuado, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, constam devida e corretamente o enquadramento legal e a tipificação das multas propostas para todas as infrações e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

O defensor suscitou nulidade da autuação, por entender que se configurou cerceamento de defesa o fato do Auto de Infração contemplar a exigência de seis infrações. Não deve prosperar essa pretensão do impugnante, uma vez que além de não apresentar objetivamente qualquer óbice ao exercício pleno de sua defesa, inexiste impedimento legal algum para limitar o número de infrações por Auto de Infração.

Observo que por não constar nos autos a comprovação inequívoca de que fora entregue ao autuado cópia do CD contendo todos os arquivos com os demonstrativos analíticos e sintéticos de todas as infrações, esta Junta de Julgamento, mediante diligência solicitada determinou a entrega reabrindo-se o prazo de defesa de trinta, conforme Termo de Entrega e Recebimento à fl. 131. Decorrido o prazo concedido, o defensor não se manifestou. Nestes termos considero ultrapassa as questões natureza de preliminar suscitadas.

No mérito o presente lançamento exige ICMS em decorrência de seis infrações à legislação do imposto consoante descrição no preâmbulo do relatório.

Quanto às infrações 01 e 02 cuidam, respectivamente, da falta de recolhimento e do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, conforme demonstrativos acostados às fls. 08 a 12, e no CD, fl. 90, cuja cópia foi devidamente entregue ao autuado.

Em sede de defesa, o autuado não reconheceu o cometimento dessas infrações aduzindo, tão-somente, que o fato gerador não ocorreu, sustentou ser inconcebível a acusação fiscal, tendo em vista que de seus registros contábeis sobressai a certeza de que os recolhimentos foram realizados regularmente e que inexistem nos autos qualquer referência a origem das notas fiscais arroladas no auto de infração e a comprovação de que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento. Não carreou aos autos comprovante algum de que recolhera os valores exigidos e nem contestou ou apontou qualquer inconsistência nos demonstrativos de apuração e débito que fundamentam a exigência fiscal, acostados às fls. 08 a 12 e no CD, fl. 90, cujas cópias lhes foram devidamente entregues.

Ressalto que ao assegurar ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, o art. 123 do RPAF-BA/99 determina que a defesa deve ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme também previsto em seu art. 143, do mesmo regulamento. Ademais, ao teor do art. 142, do mesmo regulamento, a recusa de qualquer

parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Neste diapasão, resta patente que o autuado declinou de sua prerrogativa legal ao deixar de apontar e comprovar de forma objetiva, quais os erros que entende existir no levantamento fiscal. Transformando, assim, sua defesa em mera alegação, desprovida que se afigura de suporte fático, incapaz de macular a acusação fiscal.

Como se depreende da simples negação do cometimento das infrações desprovida de qualquer elemento de comprovação carreada aos autos pelo defendant, concomitantemente com a clareza e minudência dos demonstrativos analíticos e sintéticos elaborados pelo autuante contemplando a discriminação da origem de todas as operações [descrição das mercadorias, Estado de origem, chaves de acesso das notas fiscais eletrônicas] que resultaram nas exigências atinentes às infrações 01 e 02, alicerçadas no enquadramento legal - artigos 8º, inciso II e §3º do art. 23 e a tipificação da multa proposta na alínea “d” do inciso II do art. 42, todos da Lei 7.014/96, restam caracterizados esses dois itens da autuação.

Logo, concluo pela subsistência das infrações 01 e 02.

As infrações 03 e 04 tratam da falta de recolhimento e do recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições interestaduais para fins de comercialização, prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, com multa tipificada na alínea “d” do art. 42 da mesma lei.

Saliento que, apesar a indicação no inicio da descrição da infração 04, fl. 02, fazer alusão a retenção e recolhimento a menos do ICMS, logo em seguida explicita que se trata de recolhimento a menos de Antecipação Parcial, conforme planilha 2.2, anexada à fls. 25 e no CD, f. 90, portanto, resta clara a acusação fiscal devidamente discriminada nas planilhas analíticas e sintéticas, não deve prosperar a alegação da defesa de se tratar de falta de retenção.

Ao refutar o cometimento dessas infrações, o autuado do mesmo modo que se reportou em relação às infrações 01 e 02, asseverou que todos os recolhimentos foram realizados e, da mesma forma, não contestou objetivamente e nem apontou qualquer inconsistência nos demonstrativos de apuração e de débito acostados às fls. 12 a 25 e nos arquivos constantes do CD, fl. 90, todos devidamente entregues ao impugnante.

Da análise das peças que compõem a apuração dessas duas infrações, verifico com base nos demonstrativos elaborados pelo autuante que os valores exigidos foram devidamente apurados cujos demonstrativos discriminando a origem do débito encontram-se acostados aos autos.

Nesses termos e pelos mesmos fundamentos sustentados em relação aos dois itens anteriores, concluo pela manutenção da autuação das infrações 03 e 04.

Em relação 05 que trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas e mercadorias não registradas nos meses de janeiro a maio, e julho a dezembro de 2012, janeiro, maio a agosto, e outubro a dezembro de 2013.

O defendant em sede de defesa refutou a acusação fiscal aduzindo inicialmente a inexistência de referência a cerca da origem as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal e que não restaram demonstrado e nem comprovado nos autos o ingresso das mercadorias em seu estabelecimento. Sustentou que, nestes termos, não há prova da ocorrência do fato gerador. Informou também o defendant ser cediço que estabelecimentos comerciais diversos de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo têm efetuado compras utilizando os dados cadastrais de empresas idôneas, e que várias denúncias nesse sentido já foram protocolizadas nesta Secretaria da Fazenda.

Como se depreende das razões de defesa articuladas pelo impugnante, nos mesmos moldes da argumentação adotada no enfrentamento das infrações anteriores, carreando aos autos meras alegações desprovidas de qualquer sustentação fática. Impotente, portanto, para abalar a acusação fiscal, estribada que se encontra em demonstrativos que identificam a origem de cada

operação que serviu de lastro para a apuração de exigência fiscal, fls. 26 a 46. As notas fiscais eletrônicas arroladas no levantamento fiscal, todas identificadas pelo código de acesso, consoante arquivo XML devidamente entregues ao defendant, cujas autorizações de emissão constam do sistema corporativo de controle de notas fiscais eletrônicas.

Ademais, apesar de alegar a possibilidade de ter tido seus dados cadastrais fraudados e utilizados por terceiros, mesmo sendo acusado da presunção legal de omissão de receita por falta de registro de entradas de mercadorias em seu estabelecimento em valor superior a R\$360.000,00, o impugnante não trás aos autos comprovação inequívoca de qualquer providência adotada junto aos emitentes das referidas notas fiscais ou aos órgãos de Segurança Pública ou Fazendários.

Convém salientar que, ao contrário do que aduziu em sua defesa, a acusação fiscal consubstanciada na infração 05 tem na presunção legal presunção expressamente estatuída no art. 4º, §4º, inciso IV, com redação dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, *in verbis*:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

[...]

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

[...]

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;”*

Verifico também que o levantamento fiscal considerou a determinação expressa da Instrução Normativa SAT/SEFAZ nº 56/2007, haja vista que se afigura estampado o correspondente índice de proporcionalidade em todos os demonstrativos, fls. 44 a 45 que também foram adotados pelo autuante na apuração.

Do mesmo modo, não deve prosperar a alegação do autuado ao contestar o percentual de 100% proposto pelo autuante ao tipificar a multa. Eis que a irregularidade cometida corresponde a sanção expressamente prevista na alínea “d” do inciso III do art. 42, com a redação atual do inciso III do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, todos da Lei 7.014/96, *in verbis*:

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

[...]

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

[...]

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;”*

Assim, nos termos acima expendidos, do exame de todos os elementos que compuseram o contraditório instalado no decurso do processo, resta patente nos autos que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada em demonstrativos que identificam todas as notas fiscais eletrônicas com as respectivas chaves de acesso e de acordo com a previsão expressa no art. 4º, §4º, inciso IV da Lei 7.014/96, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Concluo pela subsistência da infração 05.

A infração 06 propõe a aplicação da multa prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96, por descumprimento de obrigação tendo em vista que o autuado devidamente intimado não apresentou comprovantes das operações ou prestações contabilizadas. Exigido o valor de R\$920,00, sendo uma de R\$460,00 com data de ocorrência em 31/12/2012, e outra no mesmo valor na data de 31/12/2013.

Ao compulsar as peças que compõem e instruem esse item da autuação constato que o autuado foi intimado, somente uma vez, para apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis do estabelecimento em 30/04/2014, conforme consta na Intimação para Apresentação de Livros e

Documentos, colacionada à fl. 47. Verifico também que inexiste nos autos Termo de Arrecadação ou qualquer outro documento assinado pelo impugnante discriminando quais os documentos e livros que não foram por ele entregues à fiscalização.

O autuante ao prestar informação fiscal asseverou que o motivo da aplicação da multa fora em decorrência da falta de apresentação dos livros contábeis que não lhe permitira efetuar o roteiro de Auditoria de Caixa.

Assim, resta evidenciado nos autos a inexistência da efetiva e inequívoca a caracterização do descumprimento pelo autuado da obrigação acessória de que fora acusado.

Concluo pela insubsistência da infração 06.

No que diz respeito às multas aplicadas nos percentuais de 60% e 100%, o autuado argumentou que a sua exigência transborda os limites legais e constitucionais, são fora de propósito e confiscatórias, saliento que as multas não são ilegais, ao contrário, encontra-se tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96.

Destaco que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158 e 159, RPAF-BA/99, nem para apreciar constitucionalidade de dispositivos da legislação estadual ao teor do inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 019195.0016/14-4, lavrado contra **ADI - DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$157.223,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$94.926,71 e de 100% sobre R\$62.296,34, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA