

A. I. Nº - 298958.0001/17-2
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27.10.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0194-04/17

EMENTA: ICMS. 1 FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo imobilizado. b) MATERIAIS DESTINADOS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. 2. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA FORMAL. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Ajustes efetuados em sede de informação fiscal reduzem o valor lançado. Negado o pedido de redução da multa. Não acolhidas as preliminares aventadas. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de março de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$133.166,92, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **06.01.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de dezembro de 2012, no valor de R\$79,35, multa de 60%.

Infração 02. **06.02.01.** Deixou recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março, julho e dezembro de 2012, fevereiro e dezembro de 2013, e maio de 2015, no montante de R\$2.678,88.

Infração 03. **16.01.02.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$130.408,69, equivalente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme demonstrativos.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento, por intermédio de seus advogados, constante às fls. 134 a 150, onde argui, após firmar a sua tempestividade, fazer breve relato dos fatos e declarar nos termos do artigo 425, inciso IV do CPC, que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais, arguem a nulidade do lançamento, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente a infração, uma vez que desatendido o disposto no artigo 196 do CTN, segundo o qual “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo

para a conclusão daquelas.”

Menciona o fato do Decreto 7.629/99 que, em seu artigo 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, consoante transcrição.

Por sua vez, a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte.

Discorre acerca do parágrafo único do artigo 196 do CTN e artigo 28 do Decreto nº 7.629/99 (transcritos) de que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Assevera não o ter o autuante cumprido as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 508255/16, sem, contudo, apresentá-la a Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação.

Da mesma forma, diz que inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado e diante desse contexto observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º do mesmo diploma, ambos copiados em seu inteiro teor.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (artigo 142, parágrafo único, do CTN), trazendo decisões do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), através de ementas de diversos julgados, bem como o posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará no mesmo sentido.

Aduz que o Autuante, não apresentando a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a Ordem de Serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Conclui pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Argumenta, a seguir, ter havido preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, diante do fato de que segundo o artigo 2º do RPAF/99, *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”*.

Ocorre que na sua ótica, referidos princípios estão sendo violados, vez que um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Ao não proceder desta forma, o Autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao artigo 39, VI, do RPAF/99 (transcritos).

Assevera que o Autuante, no corpo do Auto de Infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal (planilha), no qual apresenta o número da nota fiscal, a chave de acesso e seus respectivos valores, todavia não apresentou os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, muito menos os registros de entrada para comprovar que a empresa não procedeu a sua escrituração (infração 03), nem logrou por comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

E antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da mesma, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Isso porque, ao seu ver, ausente à documentação fiscal mencionada no Auto fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Tanto é verdade que o § 1º do artigo 39 do RPAF/99, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Nessa diretriz, argumenta ter o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) se pronunciado, em caso análogo, no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo Autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade, na forma das decisões trazidas.

E, mesmo que tenha apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, o Autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

A premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. E a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal.

Essa falha, portanto, demonstra, em seu entender, que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

E da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o Autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deu respaldo.

Simplesmente fazer mencionar que a Impugnante deixou de recolher o ICMS ou não registrou notas fiscais, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado se quer confirma o resultado apontado.

Soma-se, ainda, o teor do artigo 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o

imposto devido e os períodos cobrados.

Resta claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida.

Aborda a seguir, ser o fato gerador nada mais do que a adequação do fato (que entende provado) à norma (artigo 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquota, e apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido as normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, e com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Impugnante (artigo 5º, LV, da Constituição).

No mesmo sentido afirma estar o artigo 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente, na forma da transcrição dos dispositivos enunciados, bem como das decisões deste Órgão que colaciona.

Logo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, e sim, de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa, e por tais razões, fala estar evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

Quanto ao mérito, aborda a improcedência da Infração 03, uma vez que não há na legislação estadual dispositivo que puna o contribuinte que procedeu ao registro da nota fiscal em sua escrita fiscal, como é o caso dos autos.

Em outras palavras, o Autuante discorre que a Impugnante deixou de registrar documentos fiscais de entrada, apesar das mesmas estarem devidamente escrituradas, conforme pode ser observado através dos registros em anexo que apresenta.

Aborda, a seguir, inexistir na legislação estadual dispositivo que obrigue a empresa a registrar nota fiscal cuja mercadoria não recebeu, uma vez que a operação foi cancelada/anulada pelo próprio fornecedor, conforme pode ser observado dos documentos fiscais que anexa, em mídia, bem como assegura ter sido compelida ao recolhimento de multa sob a alegação de que não registrou notas fiscais. Todavia, o caso não é de falta de registro da mercadoria, mas de seu não recebimento, pela Impugnante.

Esse fato ocorre porque, quando a mercadoria chega ao estabelecimento, antes do recebimento, a Impugnante faz uma checagem nos controles internos para verificar se foi, efetivamente, solicitada aquela mercadoria, bem como se corresponde a especificação, preço e prazo negociados.

Ao constatar que não foi solicitada do fornecedor ou não corresponde ao pedido, recusa-se a entrada, permanecendo a carga sob a responsabilidade do transportador que retornará com a mercadoria para o estabelecimento remetente, e a legislação, ciente da existência dessa espécie de operação, fixa procedimento específico a ser adotado e que não foi observado pela fiscalização, estando tais procedimentos fixados no artigo 450 do RICMS/2012, devidamente transcrito.

Observa que a norma determina que o remetente/fornecedor escrete o retorno da mercadoria, e não prevê que o destinatário registre mercadoria que não deu entrada no estabelecimento, de forma que improcede a presente autuação.

Discorre a seguir, acerca da competência normativa do Decreto, trazendo ensinamento de Eros Grau, e o fato de o decreto regulamentar, sobre ser norma de interpretação, goza da presunção de

legitimidade, imperatividade e auto executoriedade, que vincula todos os administrados subordinados ao Executivo, motivo pelo qual vinha recusando o recebimento de mercadoria que não adquiriu, retornando-a com a mesma nota fiscal original.

Noutras palavras, não aceitava a entrega da mercadoria para depois devolver, simplesmente recusava-se em receber e a retornava ao remetente, tudo conforme preceitua a legislação tributária vigente, se socorrendo dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Melo.

Quanto à entrada no estabelecimento que remeteu indevidamente, pelas normas acima citadas, esclarece ser do próprio remetente/fornecedor da mercadoria a obrigação de emitir nota fiscal de entrada, conforme os documentos fiscais em anexo. Ora, se foi ele quem errou ao enviar indevidamente a mercadoria, que assumo o seu erro não podendo transferi-lo para a Impugnante.

Como, no caso específico, a Bahia é um Estado consumidor, cujos produtos originam-se de outras Unidades da Federação, a par desse fato, a Administração Fazendária montou um sistema de Controle de Fronteiras, no qual registra todas as entradas e saídas de mercadorias originadas de outros Estados ou destinadas a outras Unidades da Federação.

Nas entradas com destino a contribuintes sediados na Bahia, controla-o via sistema eletrônico de Processamento de Dados, alimentando a fiscalização que deve verificar se o destinatário, na Paraíba, registrou as notas fiscais de aquisição.

De posse desse sistema, confrontando-o com os seus registros, concluiu que notas fiscais tinham entrado no Estado com destino à empresa, mas não se encontravam registradas no Livro Registro de Entradas tampouco nos registros contábeis, resultando em saída de mercadoria sem recolhimento do imposto.

Neste caso, argumenta que nesta hipótese, para o Fisco, não prevalece o princípio de direito de que a boa-fé se presume e a má-fé se prova. Até mesmo a norma estadual está sendo violentada, e essa inversão de valores torna o auto de infração totalmente improcedente para que, obedecendo às normas, não padeça de penalidade, bem como para evitar que prevaleça a presunção de má-fé por parte do Fisco, eis que cabe a este produzir as provas.

Sustenta que ao lavrar o auto de infração em epígrafe, o Autuante inverte o ônus da prova e transfere para a Impugnante o ônus de comprovar quando é dele a obrigação de provar, sendo a prova do Fisco, nos termos do artigo 333, I do CPC, trazendo escólio doutrinário de Ives Gandra da Silva Martins, e menção ao fato de ser a jurisprudência pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, no sentido da necessidade da prova no lançamento tributário, conforme decisão do TRF da 4ª Região, de 1991.

Fala que apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato especificado no lançamento à norma existente, em que pese esta obrigação legal, o Fisco não produziu a prova necessária à sustentação das suas teses de que a mercadoria entrou ou saiu do estabelecimento da Impugnante, e para ter validade o lançamento não pode existir dúvidas. Tem que ser claro, límpido, de modo tanto a estar provado o fato gerador, como correta e claramente tipificado, sendo imposto que o lançamento se faça acompanhar das provas.

E tais provas quem deve produzi-las é o Fisco e não o contribuinte, porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142 do CTN e ao julgador analisar as provas apresentadas no processo. É neste sentido a disciplina da lei, o entendimento da jurisprudência e a doutrina, e apesar de ser dever do Autuante, na sua atividade privativa de lançamento, provar o seu acerto mediante testemunhos inquestionáveis e indiscutíveis, deixou de cumprir.

Assevera que o Fisco está exigindo por simples presunção, quando deve prevalecer o preceptivo da legalidade. E o princípio da legalidade assegura o sujeito passivo, tranquiliza-o de que não ser-lhe-á exigido além do previsto em lei. É princípio de segurança jurídica. Este princípio não transige sequer com a analogia quando se trata de exigir obrigação não tipificada em lei (§ 1º do artigo 108 do CTN), e não se há de conceber que o Autuante, ignorando os fatos, venha fixar a

imposição pretendida fora do núcleo do fato gerador da obrigação tributária, que, *in casu*, apenas está presumindo, sem provas consistentes.

Anota que o Fisco, na dúvida, erige a má-fé como ideia e modelo maior, quando, nestes casos, o nosso direito tem consagrado que na dúvida se interpreta a norma em favor do contribuinte (artigo 112 do CTN). É que a boa-fé se presume enquanto que a má-fé se prova, uma vez que o princípio da moralidade, portanto, deve nortear a atuação do Estado, sendo obrigatória a sua observância, consoante o artigo 37, *caput* da Constituição. Este princípio consubstancia a proteção ao valor jurídico da lealdade, da boa-fé nas relações entre os agentes privados. É indubitável que este princípio também deve reger as relações entre o Estado e os indivíduos. Também por este motivo, improcede a presente denúncia fiscal.

Os dados, com certeza, constam dos arquivos da Fazenda, porque a saída também é registrada no mesmo sistema de controle. Mas ao invés de se dar ao trabalho de procurar os documentos fiscais, por comodidade, transfere a obrigação da prova para outrem. O Autuante pode alegar o volume de notas fiscais, o trabalho exaustivo, mas não pode atribuir responsabilidade à terceiro que a própria norma dispensa.

Além do mais, reforçando a não obrigatoriedade do destinatário da mercadoria em registrar nota fiscal quando a mercadoria retornou ao estabelecimento do fornecedor, e o fato de que o dever de prestar informações quanto à nota fiscal não entregue ao destinatário é do remetente, e por todos esses fatos, a exigência fiscal deve ser julgada improcedente, sendo o que ao final requer.

Aborda, a seguir, o fato de estar sendo obrigada pelo Fisco a executar o trabalho que seria dele, uma vez forçada a requerer junto aos fornecedores provas de que a mercadoria foi objeto de retorno, quando caberia, primeiro, ao fornecedor o dever de informar o Fisco; segundo, ao próprio Fisco, que tem poder de exigir a exibição de documentos, e fazer o lançamento a busca da verdade material, determinando a intimação dos fornecedores para que informem o retorno das mercadorias em questão.

E há meios de descobrir se a mercadoria não deu entrada no seu estabelecimento. Basta observar, além do livro de entrada, o Livro Registro de Inventário ou analisar os registros contábeis, eis que a compra de mercadoria é registrada a débito na conta de estoque e a crédito na conta de caixa ou banco no ativo ou fornecedor no passivo, tudo devidamente registrado na contabilidade.

Significa dizer que, mesmo que existente, a simples entrada dos produtos não caracteriza operação relativa à circulação de mercadorias apta a justificar a obrigatoriedade de escrituração da nota fiscal. Ou seja, esta presunção não supre a necessidade de comprovação cabal da efetiva realização de operações relativas à circulação de mercadorias (com cunho econômico), único fato que, por mandamento constitucional, pode ser erigido pelo legislador infraconstitucional como gerador do ICMS, trazendo, mais uma vez, posicionamento deste Tribunal Administrativo, bem como do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE).

Do exposto, revela de todo frágil a conclusão extraída pelo Fisco em seu Auto de Infração, inferindo que a exigência da multa está totalmente improcedente, pois não houve comprovação efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Impugnante, e tendo o Fisco a acusado de ter adquirido mercadorias sem o correspondente registro no livro de entrada, sem comprovar que deram entrada em seu estabelecimento, eis que as mesmas retornaram ao remetente.

E no caso de retorno de mercadoria, não está obrigada a registrar a nota fiscal que acompanha a mercadoria não aceita, no seu livro de entrada, consoante os diplomas transcritos do RICMS/BA, que preveem que quem deve emitir nota fiscal de entrada é o estabelecimento fornecedor remetente.

Assim, o fato do Fisco não apresentar prova de que as mercadorias deram entrada no seu estabelecimento, por si só, já resulta em improcedência do procedimento e consequentemente na inexistência do imposto aplicado.

Aborda, a seguir, o que entende desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa aplicada,

uma vez que, apesar de demonstrado o registro das notas fiscais e o cancelamento das operações por seu fornecedor, o que significa dizer que não recebeu a mercadoria, bem como de que não está obrigada a registrar nota fiscal cuja mercadoria não ingressou no seu estabelecimento, a multa de 1% sobre o valor comercial do produto se afigura desproporcional e confiscatória.

E é por essa razão que a sanção, por suposto desrespeito a uma obrigação de fazer, que, por sua própria natureza, não tem conteúdo econômico delimitável, diferentemente da obrigação de dar (obrigação principal), a jurisprudência vem afirmando que a multa (obrigação acessória) a ser aplicada deve ter valor fixo. Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, acolheu o caráter confiscatório da multa isolada, como é o caso, da decisão trazida, juntamente como ensinamento de Hugo de Brito Machado.

Afirma não ser razoável, portanto, admitir-se que a lei determine a consideração de um percentual de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, principalmente para o efeito de impor pesada sanção ao contribuinte, principalmente se tais informações não trouxeram qualquer prejuízo ao Erário, em especial quando nas notas fiscais listadas pelo Fisco foram canceladas pelo fornecedor, frisando que as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor fixo, como defende Ricardo Corrêa Dalla.

Garante que no caso em apreço, não há tributo a ser recolhido, e a despeito disso, deve-se ressaltar que o Estado não sobrevive de multas, conquanto suas atividades e obrigações institucionais são provisionadas com a arrecadação de impostos. Em razão disso, a multa não pode jamais ter caráter remuneratório, apenas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida.

Mas, ainda que houvesse algum deslize, entende ser a multa aplicada no patamar de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, exorbitante, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, e no caso, afasta o caráter punitivo da mesma, transformando-a em arrecadatória.

De todo modo, fala ser induvidosa a afirmação de que a multa aplicada ultrapassa o limite da razoabilidade e da proporcionalidade, restando agressiva ao seu patrimônio e à legalidade, não podendo ser aplicada.

Diante do exposto, as infrações improcedem, primeiro em virtude da não obrigatoriedade de registro de nota fiscal que foi cancelada pelo fornecedor; segundo, diante da exorbitância e confiscatoriedade da multa aplicada.

Aduz dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, diante do artigo 112, do CTN ser claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, motivo pelo qual após afirmar que o direito está prenhe de certeza, solicita que, caso alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Finalmente, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, e, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, bem como que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (artigo 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação fiscal prestada pelo autuante, constante às fls. 456 e 457 esclarece, quanto à alegada “incerteza” quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, pelo fato de não ter o autuante, na ótica do sujeito passivo cumprido as exigências formais contidas na legislação

vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço 508255/16, sem, contudo, apresentá-la a Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, esclarece constar à fl. 09 dos autos Termo de início de Fiscalização, com a data de início dos procedimentos de fiscalização, e no próprio Auto de Infração conta a data de encerramento de tais procedimentos, 29/03/2017 (fls. 01 a 08 do PAF).

No tocante à alegação de que o Auto de Infração não apresenta todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprovem, informa que todas as planilhas de débito estão anexadas ao processo e que as mesmas foram entregues a Autuada através de Aviso de Recebimento dos Correios (AR) em 11/04/2017, quando esta tomou ciência da lavratura do referido Auto, e não tendo apresentado em sua peça impugnatória nenhum fato que ilida a ação fiscal, reafirmamos a manutenção do lançamento.

Quanto à infração 03, frente aos argumentos defensivos de que a empresa autuada identificou, para esta Infração, lista de Notas Fiscais de Entrada, cujas operações foram anuladas, tendo anexado ao PAF mídia contendo a referida relação de notas, reconhece como procedentes tais alegações e informa a exclusão destas Notas Fiscais de Entrada da relação de débito, e que anexa ao Auto de Infração, ora em lide, novas planilhas referentes à Infração.

Diz, ainda, que diante do acatamento parcial das alegações da Autuada e efetuados os expurgos pertinentes constantes na presente lide, referente a Infração 03, correspondente ao refazimento dos Demonstrativos de Débito para as mesmas, reclama em favor da Fazenda Pública Estadual um crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$90.895,82 (Noventa Mil oitocentos e noventa e cinco reais oitenta e dois centavos) acrescidos dos consectários legais pertinentes.

Cientificado do teor da informação fiscal, 326 e 327, a empresa autuada retorna aos autos, se manifestando no sentido de que (fls. 329 a 333), não procedem os argumentos do autuante.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada de incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, há a informação de que *“consta à fl. 09 deste PAF o TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, com a data de início dos procedimentos de fiscalização, e no próprio Auto de Infração conta a data de encerramento de tais procedimentos, 29/03/2017 (fls. 01 a 08 do PAF)”*, o que traduz como confirmação da incerteza quanto ao prazo de validade da Ordem de Serviço, uma vez que demonstrou que não apresentou, quando da ciência do lançamento fiscal, os documentos pertinentes a sua verificação.

Em outras palavras, aduz que ficou confirmado o cerceamento ao direito de defesa, posto que nem mesmo o Autuante se eximiu de comprovar que cumpriu com o prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço.

Assim, diante de tal confirmação, se impõe a nulidade da autuação, por violação ao artigo 2º do RPAF/99, segundo qual *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”*

Quanto a preliminar de nulidade suscitada, qual seja, a preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, argumenta o Autuante que *“todas as planilhas de débito estão anexadas a este PAF e que as mesmas foram entregues a Autuada através de AR em 11/04/2017, quando esta tomou ciência da lavratura do referido Auto”*, o que ao seu ver, confirma que o autuante não apresentou os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, muito menos os registros de entrada para comprovar que a Manifestante não procedeu a sua escrituração (infração 03), atestando que não logrou por comprovar a autuação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada, o que cerceou o direito de defesa, culminando com a nulidade do lançamento fiscal, nos termos do

RPAF/99.

Nulo, portanto, está o lançamento fiscal, na sua ótica.

Segundo a acusação fiscal na infração 03 “*deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal*”, nos exercícios de 2012 a 2015, razão pela qual, aplica multa por descumprimento de obrigação acessória correspondente a 1% do valor comercial da mercadoria, capitulada no artigo 42, XI da Lei 7.014/96.

Reafirma que em sua peça impugnatória comprovou que as operações foram devidamente registradas; as operações foram canceladas/anuladas pelo fornecedor; e não está obrigada a registrar nota fiscal, cuja mercadoria não ingressou em seu estabelecimento, tendo, em sua Informação Fiscal o Autuante reconhecido as operações que foram canceladas/anuladas pelo fornecedor, mas desconsidera a comprovação, apresentada do registro das notas fiscais elencadas na autuação, as quais ainda estão listadas nas novas planilhas apresentadas a Informação Fiscal, motivo pelo qual improcede o valor exigido para a infração.

Ante o exposto, e diante da confirmação do equívoco fiscal, reitera os termos da defesa inicial, e, notadamente o pedido de nulidade e/ou improcedência da autuação.

O autuante, cientificado do teor da manifestação do autuado, presta sua informação (fls. 339 e 340), mantendo a cobrança parcial no montante de R\$ 90.895,82, tendo em vista não ter sido trazido qualquer fato novo ao feito por parte do sujeito passivo.

Estão apensos ao feito às fls. 342 a 348 extratos de recolhimento parcial do débito lançado, correspondente ao reconhecimento total das infrações 01 e 02, e parcial da infração 03.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de defesa por parte da empresa autuada apenas a infração 03, diante do reconhecimento das infrações 01 e 02 por parte do sujeito passivo, com seu recolhimento dos valores lançados.

Analisando as questões preliminares aventadas na peça defensiva, qual seja, o cerceamento de defesa, e a incerteza quanto ao cumprimento dos prazos de fiscalização, por não ter sido apresentada a Ordem de Serviço para constatação de seus termos, não os aceito, uma vez ser certo que a Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário, não sendo de obrigação normativa a sua apresentação ao contribuinte a ser fiscalizado.

Da mesma forma, o artigo 142 do CTN mencionado pela própria defesa, determina ser a atividade vinculada, ou seja, não pode a autoridade fiscal deixar de fazê-lo, ao constatar a existência de obrigação tributária não satisfeita, sob pena de ser penalizado por tal omissão.

Assim, ainda que não prevista na Ordem de Serviço, uma infração, constatada pelo preposto fiscal responsável pela auditoria não somente pode como deve, por obrigação legal e funcional, ser lançada, até pelo fato dos roteiros de fiscalização indicados na Ordem de Serviço serem mera sugestão, podendo ou não serem cumpridos.

Isso pelo fato de Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. José Bushatsky Editor, pág. 67), esclarecer que sendo “*ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado*”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

Assim ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed., 2010, pág. 162): “*A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal*

que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal”.

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado, e isso foi efetivamente feito pelo autuante, o que afasta qualquer dúvida ainda existente a respeito.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” “Declaração exarada em processo”. Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização, e no caso presente foram devidamente obedecidos e indicados ao contribuinte submetido à ação fiscal, sem que em qualquer momento o seu direito de defesa ou ao contraditório fosse cerceado, inibido, ou impedido de ser exercido.

O início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei, consoante determinação do artigo 142, do CTN.

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (artigo 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (artigo 29 da citada norma regulamentar), sendo a intimação imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (artigo 5º, LV, CF).

O artigo 26 do multi mencionado RPAF/99 determina em seu inciso II que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/99 determina no seu artigo 28, entre outros procedimentos:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados”.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

Da análise dos fólios processuais, constato que os artigos 196 do CTN e 28 do RPAF/99 foram devidamente obedecidos, o que desmente a arguição defensiva em contrário. Da mesma forma, lavrado Termo de Início de Fiscalização, e o Auto de Infração, facilmente constatável por qualquer pessoa se o prazo de noventa dias para o desenvolvimento da ação fiscal foi devidamente cumprido, descabendo se aventar, neste momento, nulidade por tal fato.

Quanto ao argumento de que os demonstrativos da autuação não foram devidamente entregues ao sujeito passivo de forma impressa, bem como os demais elementos que fundamentam a lavratura do Auto de Infração, de igual forma, não posso acolher.

Conforme afirmado nos autos, em sede de informação fiscal, foram encaminhados através de Aviso de Recebimento dos Correios, cópia das peças que compõem o lançamento, bem como da mídia na qual estavam contidos todos os elementos de prova nos quais se baseou a fiscalização para a imposição da sanção tributária, esclarecendo nesta oportunidade, que estamos aqui a falar e tratar de escrituração fiscal digital e notas fiscais eletrônicas.

A nota fiscal eletrônica, em rápidas pinceladas, pode ser conceituada como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

A empresa emissora de NF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, o qual deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. Este arquivo eletrônico, que corresponderá à Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), será então transmitido pela Internet para a Secretaria da Fazenda de jurisdição do contribuinte que fará uma validação prévia do arquivo e devolverá um protocolo de recebimento (Autorização de Uso), sem o qual não poderá haver o trânsito da mercadoria.

A NF-e também será transmitida para a Receita Federal, que será repositório nacional de todas as NF-e emitidas (Ambiente Nacional) e, no caso de operação interestadual, para a Secretaria de Fazenda de destino da operação e Suframa, no caso de mercadorias destinadas às áreas incentivadas. As Secretarias de Fazenda e a RFB (Ambiente Nacional), disponibilizam consulta, através Internet, para o destinatário e outros legítimos interessados, que detenham a chave de acesso do documento eletrônico.

Para acompanhar o trânsito da mercadoria é impressa uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, intitulada DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), em papel comum, em única via, que conterà em destaque, a chave de acesso para consulta da NF-e na Internet e um código de barras que facilita a captura e a confirmação de informações da NF-e pelas unidades fiscais.

O DANFE não é uma nota fiscal, nem substitui uma nota fiscal, servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e, pois contém a chave de acesso da NF-e, que permite ao detentor desse documento confirmar a efetiva existência da NF-e através do Ambiente Nacional (RFB) ou site da SEFAZ na Internet.

O contribuinte destinatário, não emissor de NF-e, pode escriturar os dados contidos no DANFE para a escrituração da NF-e, sendo que sua validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização de Uso. O contribuinte emitente da NF-e, realizará a escrituração a partir das NF-e emitidas e recebidas.

Além do mais, existe um evento denominado “Manifestação do Destinatário”, a qual traz como benefício para o adquirente das mercadorias saber quais são as NF-e que foram emitidas, em todo o país, tendo a empresa como destinatária, bem como evitar o uso indevido de sua Inscrição Estadual, por parte de emitentes de NF-e que utilizam inscrições estaduais idôneas para acobertar operações fraudulentas de remessas de mercadorias para destinatário diverso do indicado na

documentação fiscal, além de poder obter o XML das NF-e, que não tenham sido transmitidas pelo respectivo emitente, obter a necessária segurança jurídica no uso do crédito fiscal correspondente, pois uma nota confirmada não poderá ser cancelada pelo seu emitente, e por fim registrar junto aos seus fornecedores que a mercadoria foi recebida e constituir formalmente o vínculo comercial que resguarda juridicamente as faturas comerciais, sem a necessidade de assinatura no canhoto impresso no DANFE.

Esclareço que o emitente da NF-e tem obrigação de enviar o arquivo XML para o destinatário da mercadoria, conforme definido pela legislação vigente. O sistema só permitirá o download, pelo destinatário, de um percentual da média mensal do volume total de suas NF-e, o que facilita em muito os procedimentos de controle das empresas, evitando autuações e melhorando os mecanismos de controle.

Quanto à exigência da autuada em receber impressos os documentos fiscais, diante dos conceitos acima postos, se verifica a sua impossibilidade, frente ao fato da existência da nota fiscal eletrônica ser apenas *“documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente”*.

Já a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um arquivo meramente digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Este arquivo deverá ser gerado pelo contribuinte, com base nas especificações técnicas do leiaute da EFD, previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED.

O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do IPI, Registro do Inventário e do Documento de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado (CIAP).

A partir do início da obrigatoriedade da EFD, o contribuinte não poderá usar os livros fiscais e documentos em papel citados anteriormente, sendo a EFD um dos projetos do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, e constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes, sendo prevista no Convênio ICMS 143 de 15 de dezembro de 2006 e Ajuste SINIEF Nº 02/20.

Isso não se considerando o fato de que a empresa autuada emitiu, transmitiu e armazena a sua escrituração fiscal digital relativa às operações, ou seja, os documentos essenciais para a identificação da infração, e conferência dos elementos indicados na autuação, estão em poder e posse do sujeito passivo, e a consulta da nota fiscal eletrônica é pública, bastando apenas e tão somente da chave de acesso, indicada, através da mídia recebida, conforme a própria defesa, no site www.nfe.fazenda.gov.br.

Diante de tais elementos, o argumento de cerceamento de defesa, também não pode ser acolhido, pois o sujeito passivo exerceu tal direito de forma irrestrita, sendo a prova maior de tal fato, a apreciação de sua peça defensiva e de seus argumentos neste momento.

Em relação ao pedido para realização de perícia fiscal, nego o mesmo, diante do entendimento contido no artigo 147 inciso II, alíneas “a” e “b” de que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ademais, não foi atendido pelo contribuinte o comando contido no parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99, segundo o qual, tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

As infrações 01 e 02 não foram contestadas, sendo até mesmo o valor do imposto lançado no Auto de Infração recolhido, o que as exclui da lide, e as torna procedentes.

Quanto a infração 03, seu mérito versa sobre a entrada no estabelecimento de mercadorias não

tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, em relação à qual o sujeito passivo trouxe elementos de fato que demonstraram a impossibilidade de escrituração de várias notas fiscais eletrônicas, seja pelo fato de terem as mercadorias ali elencadas, terem sido devolvidas, não aceitas, ou não adquiridas, o que o fez, em sede de informação fiscal, acolher as mesmas, e excluí-las do lançamento original, para reduzir o montante lançado.

Esclareço, por oportuno, que nesta infração, contrariamente ao argumento defensivo, que em momento algum se agiu por presunção, sequer houve inversão do ônus da prova: o autuante enumerou os documentos fiscais não encontrados nos registros de entradas da autuada, dentre aqueles constantes dos bancos de dados existentes na Secretaria da Fazenda, e em relação àqueles documentos não registrados entendeu que as mercadorias deles constantes teriam seguido o curso de entrada no estabelecimento sem o competente e respectivo registro, o que os fatos e elementos trazidos pela defesa, em alguns casos, mostraram que não haviam ocorrido tais entradas, motivo, inclusive da revisão dos valores lançados em sede de informação fiscal.

Ressalto que o fato da defesa efetuar recolhimento de parte da mesma, ao tempo em que enfraquece toda a argumentação defensiva, ajuda no convencimento do julgador da correnteza dos ajustes realizados, quando da informação fiscal, além de não terem sido trazidos de forma objetiva novos argumentos ou sido refutado o ajuste realizado.

Logo, acolho, a planilha elaborada em sede de informação fiscal ajustando a infração, e julgo a mesma procedente em parte, no montante de R\$93.137,53, conforme demonstrativo abaixo e fls. 210/323:

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. DEVIDO
JAN/2012	826,23	301,38
FEV/2012	1.493,89	1.095,52
MAR/2012	2.404,10	2.048,94
ABR/2012	683,77	285,77
MAI/2012	1.051,08	729,96
JUN/2012	1.631,11	1.336,56
JUL/2012	1.135,60	920,06
AGO/2012	1.967,59	1.817,04
SET/2012	875,95	869,22
OUT/2012	540,37	526,65
NOV/2012	1.556,18	796,82
DEZ/2012	1.554,77	654,72
Subtotal-2012	15.720,64	11.382,64
JAN/2013	1.300,07	800,49
FEV/2013	679,86	489,95
MAR/2013	2.388,50	1.704,03
ABR/2013	855,61	855,61
MAI/2013	803,81	597,41
JUN/2013	200,81	200,81
JUL/2013	633,70	633,70
AGO/2013	364,73	364,73
SET/2013	411,91	411,91
OUT/2013	525,87	525,87
NOV/2013	323,56	323,56
DEZ/2013	407,99	407,99
Subtotal-2013	8.896,42	7.316,06
JAN/2014	439,40	439,40
FEV/2014	213,87	213,87
MAR/2014	411,86	411,86
ABR/2014	1.268,79	411,23
MAI/2014	529,14	161,73
JUN/2014	248,06	248,06
JUL/2014	893,90	621,43
AGO/2014	1.839,78	245,49
SET/2014	1.769,87	365,26
OUT/2014	2.733,22	396,42

NOV/2014	5.309,13	846,51
DEZ/2014	2.383,40	1.471,26
Subtotal-2014	18.040,42	5.832,52
JAN/2015	3.010,59	460,02
FEV/2015	757,65	327,50
MAR/2015	1.555,19	1.090,18
ABR/2015	4.061,49	1.455,05
MAI/2015	61.537,28	60.461,89
JUN/2015	2.054,06	315,65
JUL/2015	914,42	525,48
AGO/2015	1.958,46	1.248,85
SET/2015	2.710,31	429,72
OUT/2015	2.374,72	444,23
NOV/2015	2.558,54	288,24
DEZ/2015	4.258,50	1.559,50
Subtotal-2015	87.751,21	68.606,31
TOTAL	130.408,69	93.137,53

Frente aos argumentos de que a multa aplicada seria de natureza confiscatória, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

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

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. 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) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

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

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não

estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

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, independentemente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé, bem como da situação tributária da mercadoria.

Em relação aos argumentos que envolvam questões relativas a constitucionalidade, nos termos do artigo 167 inciso I do RPAF/99, este órgão não possui a devida competência tal análise.

Quanto a decisão do STF trazida como parâmetro para o assentamento da tese de ser a multa aplicada confiscatória, oportuno esclarecer que da própria redação trazida pela defesa na mesma, consta o seguinte trecho: Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário”. No presente caso, como a multa proposta é de 1%, ainda que possível a aplicação do enunciado, o percentual é inferior ao piso mínimo nela contido (5%). O que excluiria a sua aplicação.

Diante do pedido de redução ou dispensa da multa aplicada na infração 03, observo que muito embora possível nos termos do artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, segundo o qual 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, entendo desnecessária qualquer alteração, dispensa ou redução adicional, até pelo fato de que a redação do próprio normativo ser de uma faculdade a redução pretendida e não uma obrigação do julgador, além do que as decisões devem ser conduzidas pelo princípio do livre convencimento do julgador, devendo ser considerados diversos fatores.

Esclareça-se que a falta de escrituração de notas fiscais nos respectivos livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS, além de causar dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada multa conforme estabelece o artigo 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96, haja vista o interesse do Estado em manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a não escrituração dos documentos fiscais impede o pleno exercício de tal controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual, independentemente de outros elementos objetivos ou subjetivos.

Além disso, a conduta do sujeito passivo foi reiterada, ou seja, diversas notas fiscais ainda remaneceram sem o lançamento respectivo nos livros fiscais de entrada de mercadorias, o que denota ser prática recorrente pela empresa autuada.

Desta forma, entendo descaber qualquer redução, afastamento ou dispensa da multa imposta.

No tocante à possibilidade de aplicação do comando contido no artigo 112 do CTN, não posso acolher, diante do fato de que acerca da matéria ora debatida, inexistente qualquer dúvida interpretativa que possa possibilitar a sua aplicação.

Em relação às decisões administrativas trazidas em sede defensiva, as mesmas não possuem qualquer possibilidade de aplicação. Primeiro, diante do fato da autonomia dos estados em legislar a respeito, bem como pelo fato da competência territorial de cada um deles estar adstrita aos limites de cada estado. Da mesma forma que as decisões do estado da Bahia não possuem o condão de serem aplicadas em outros estados, a recíproca, ou seja, decisões e jurisprudência administrativa de outros estados ser aplicável em nosso território.

De igual modo, as mesmas também não possuem qualquer efeito vinculante, diante do fato do julgador estar submetido ao princípio do livre convencimento motivado, o que me faz refutar tal argumento.

Igualmente as decisões do CONSEF colacionadas, além de não serem vinculantes não guardam

relação direta com os fatos ora analisados no presente feito, motivo pelo qual não podem ser levados em conta.

Por último, duas observações que somente posso creditar a equívoco da defesa: a primeira, quando do texto doutrinário de autoria de Eros Grau, menciona e seguinte expressão “...hoje *Ministro da Suprema Corte, dispõe que....*” (grifei).

A respeito, de tal menção, esclareço que no site do próprio STF (<http://www.stf.jus.br/portal/ministro/verMinistro.asp?periodo=stf&id=40>) informa que o mesmo se aposentou daquela Corte em 30 de julho de 2010, sendo o Decreto publicado no Diário Oficial da União em 02 de agosto de 2010.

A segunda, se refere à menção equivocada ao artigo 333 do Código de Processo Civil de 1973, não mais em vigor, sendo que na sistemática do Novo Código de Processo Civil, em vigor desde 2016, o ônus da prova se encontra no artigo 373, ainda que com quase a mesma redação do artigo 333 do diploma derogado.

Diante de tais argumentos, e embasado nas provas dos autos, julgo o lançamento parcialmente procedente, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01	R\$ 79,35	Procedente
Infração 02	R\$ 2.678,88	Procedente
Infração 03	R\$ 93.137,53	Procedente em Parte
TOTAL	R\$ 95.895,76	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0001/17-2** lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar imposto no valor de **R\$2.758,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$93.137,53**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/2005, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos realizados.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA