

PROCESSO	- A. I. Nº 298932.0007/14-6
RECORRENTE	- SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0186-06/15
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 09/08/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0184-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS ADQUIRIDOS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. **b)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infrações parcialmente elididas. Exercício de 2009. **c)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Item mantido. 2. RECOLHIMENTO A MENOS DE ICMS. 3. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO TOTAL SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS. **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO POR SOLIDARIEDADE E ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO A MERCADORIAS ENQUADRADAS. 6. MULTA PERCENTUAL SOBRE A PARCELA DO ICMS QUE DEIXOU SER PAGA. **a)** ANTECIPAÇÃO TOTAL PARCIAL; **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Saídas subsequentes das mercadorias tributadas normalmente. Não acatada a preliminar de nulidade de parte do lançamento. Acolhida a arguição de decadência de parcelas dos créditos tributários lançados no Auto de Infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0186-05/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 298932.0007/14-6, lavrado em 23/12/2014, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$344.982,68, relativos a doze infrações distintas, descritas da forma abaixo.

*Infração 01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*Infração 02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso de consumo do estabelecimento.*

*Infração 03: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquiridas (s) com pagamento de imposto por substituição tributária.*

*Infração 04: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Infração 05: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Infração 06: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior.*

*Infração 07: Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributária normalmente.*

*Infração 08: Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Em desacordo com o disposto no art. 3º do Decreto 11.806/09, que determinou a antecipação tributária do ICMS sobre os estoques das mercadorias Brinquedos e Bicicletas, inseridas nos Protocolos 108/09 e 110/09, respectivamente.*

*Infração 09: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.*

*Infração 10: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Infração 11: Falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.*

*Infração 12: Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 06/10/2015 (fls. 311 a 327) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“VOTO**

*O auto de infração em epígrafe é composto de 12 (doze) imputações, conforme se encontra detalhadamente descrito no relatório, parte integrante do presente Acórdão.*

*O contribuinte, ao iniciar a impugnação administrativa, suscitou a decadência dos créditos tributários reclamados, especialmente em relação aos fatos geradores anteriores a 23/11/2009, considerando que o A.I. foi lavrado em 13/12/2014, com ciência ao sujeito passivo na mesma data.*

*À época da ocorrência dos fatos impugnados se encontrava vigente as regras positivadas nos arts. 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), com o seguinte teor, abaixo transcrito:*

*Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

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

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

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*...*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Verifico que a questão levantada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras, isto porque o CTN contém dois dispositivos que tratam do instituto da decadência, no art. 150, § 4º e no art. 173.*

*Deduz-se, da linha argumentativa desenvolvida pela defesa, que o contribuinte entende ser aplicável ao ICMS a forma de contagem prevista no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária, ou seja, a partir do fato gerador do gravame fiscal. Parece-nos que a tipologia dos tributos a qual pertence o ICMS, comporta a aplicação dos dois dispositivos retro-mencionados.*

*Reside a diferença da incidência normativa na avaliação da conduta adotada pelo devedor. Se este antecipa o pagamento ou declara o “quantum” devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omissivo de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.*

*Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, lavrado nos seguintes termos:*

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrita, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram antes de 23 de novembro de 2009.*

*Em relação às multas, lançadas no percentual de 60% do imposto, a arguição de confiscação e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, incs. II, letras “a” e “d”, III, e VII, letra “a”.*

*Ademais, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, baseado apenas no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais. Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.*

*Importante destacar ainda que na esfera administrativa o contribuinte poderá ser beneficiado com a redução da multa lançada no Auto de Infração, em função da data do pagamento do débito, conforme prescrevem os artigos 45 e 45-A, da Lei de regência do ICMS. Logo, o valor nominal da multa, em 60% do montante do imposto, não é fixo, estando sujeito às reduções fixadas no próprio texto legal. Essa circunstância se encontra expressamente destacada no próprio Auto de Infração, no Anexo do Demonstrativo de Débito.*

*Ingressando agora nas razões de mérito, passarei agora a enfrentar cada uma das infrações que foram imputadas ao contribuinte de forma separada.*

*No tocante à Infração 01 relacionada à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento (exercícios de 2009 e 2010), observo que o contribuinte anexou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde comprova não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração. Os autuantes, por sua vez, ao analisarem os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo I do A.I., constataram que razão assiste ao contribuinte, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais. Foi observado, todavia, que o sujeito passivo ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Concluíram os autuantes que o débito lançado nesta infração deve ser excluído, porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto. Portanto, essa infração deve ser excluída da exigência fiscal, remanescente apenas o valor de R\$ 42,00, relacionado ao fato gerador de março de 2010.*

*Em relação à Infração 02, a imputação foi de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Os autuantes informaram que o contribuinte também apresentou nos autos cópia do livro Registro de Entradas (fls. 246 a 280) dos meses jun/09 a ago/09, onde foi comprovado não ter se creditado do imposto relativo às notas fiscais lançadas nesta infração para o Exercício 2009.*

*Que analisando os dados dos arquivos magnéticos de todas as notas listadas no Anexo II do A.I., constataram que razão assiste ao contribuinte, em relação ao Exercício 2009, pois no Registro 50 (dados da nota fiscal) também não consta que o contribuinte tenha tomado o crédito das respectivas notas fiscais. Foi declarado, entretanto, que a empresa autuada ao apresentar o Registro 54 (item da nota fiscal), informou indevidamente os campos - Base de Cálculo e Alíquota, levando o Sistema de Fiscalização a calcular crédito indevido sobre as operações. Assim, o débito lançado nesta infração referente ao Exercício 2009 deve ser excluído da autuação,*

porque efetivamente o contribuinte não se creditou do imposto. Remanesce apenas os fatos geradores ocorridos em 31/03/2010, 30/09/2010 e 28/02/2011, nos valores respectivamente de R\$96,00; R\$72,15 e R\$528,70.

No que se refere à Infração nº 3, com a acusação de uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, consta no Anexo III (fls. 49 a 56) do A.I. que o contribuinte se creditou do valor do imposto destacado na nota fiscal quando da aquisição de mercadorias (tênis, sandálias e chuteiras) inseridas no regime de substituição tributária, nos exercícios de 2010 e 2011.

Neste caso houve contrariedade ao disposto no art. 356 do RICMS/97, que veda a utilização do crédito fiscal de mercadorias enquadradas no regime de antecipação e/ou substituição tributária. Observo ainda que apesar de o contribuinte não ter efetuado o pagamento da infração, admitiu o cometimento da mesma afirmando que "... esse creditamento se deu por um erro sistemático e diante quantidade de operações realizadas diariamente pela impugnante, não é razoável que, além do pagamento do imposto devido, lhe seja imputada multa no patamar de 60%." (fl. 171).

Quanto à Infração nº 04 com a imputação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes consignaram que o texto complementar dessa infração (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo IV (fl. 57), que a mesma deriva de "Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por ECF". Em seguida registraram que os contribuintes do mercado varejista, como forma de simplificar e agilizar o atendimento ao consumidor e em substituição à nota fiscal tradicional, emitem cupom fiscal para efetuar vendas de mercadorias e serviços, porque o cupom fiscal agiliza o atendimento e reduz custos com papel.

O Convênio SINTEGRA (Convênio 57/95) estabeleceu que as informações de vendas através de cupom fiscal seriam enviadas ao fisco pelo valor total mensal através do Registro 60R. Para simplificar o volume de informações, o contribuinte envia ao fisco (através dos arquivos eletrônicos) somente o resumo mensal de saídas de cada item, razão pela qual não consta a numeração de cada cupom fiscal emitido nas planilhas do Anexo I. Porém, o contribuinte teria o dever de guardar, pelo prazo decadencial, as informações detalhadas de cada venda. Caso queira saber a quais cupons se refere o somatório de saídas de cada item, bastaria buscar o detalhamento dos mesmos nos demais Registros do grupo 60 que ficam sob a guarda da empresa.

Esse item do lançamento fiscal é totalmente procedente considerando que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório de demonstrar a cada operação, por mercadoria, a alíquota corretamente utilizada. Inexiste, portanto, o vício de nulidade apontado na inicial, pois foi preservado o direito ao contraditório e à ampla defesa.

No tocante à Infração 05, com a acusação de recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, os autuantes registraram que nesse item consta no texto complementar (fl. 02) e no título das planilhas constantes do Anexo V (fl. 60), que a mesma deriva de "Erro na Determinação da Alíquota nas Saídas por Nota Fiscal" - Operações de devolução de transferência de mercadoria para o Centro de Distribuição (CD).

Nesta infração foi lançada a diferença de imposto entre a alíquota informada na nota fiscal versus a alíquota devida sobre a operação. Nesse caso, o contribuinte informou nas respectivas notas fiscais a alíquota de 7% (sete por cento) para operações de saídas interestaduais de mercadorias, destacando o ICMS na mesma proporção, sendo que a alíquota aplicável a tais operações seria de 12% (doze por cento), conforme disposto no art. 15, inc. II, da Lei 7.014/96, regra também transcrita na informação fiscal. Foi informado na nota fiscal, no campo CFOP, os códigos 6102 e 6152, que se referem, ambos, às saídas interestaduais por venda e por transferência respectivamente, o que ratifica a sujeição à alíquota de 12% (doze por cento) - operações interestaduais.

Que apesar da defesa ter alegado que as operações listadas nesta infração eram relacionadas à devolução de mercadorias, nenhuma prova foi trazida aos autos para confirmar ou atestar o fato.

O item em questão é também procedente.

Relativamente à Infração nº 06, que contempla a acusação de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, os autuantes declararam, no texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VI (fl. 66), que a mesma deriva da aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA a menor. O autuado, por sua vez, contestou conjuntamente as infrações 06, 07 e 08.

Dentre as mercadorias comercializadas pelo autuado, somente para as chuteiras, sandálias e tênis foi dado tratamento tributário de antecipação total, e ainda, a MVA aplicada foi inferior à constante na legislação. No curso da ação fiscal foi também observado, em relação a essas mercadorias, que as mesmas foram revendidas ao consumidor final com tributação zero, ou seja, saíram do estabelecimento sem débito de imposto, uma vez que a fase de tributação das mesmas foi encerrada quando da entrada no estabelecimento.

*Diferentemente do que disse o autuado, houve ausência de parte do pagamento de imposto, pois, o contribuinte calculou ICMS-ST com uma MVA menor, gerando imposto em valor inferior ao previsto na legislação. No caso em questão, a MVA devida no período variou de 43% a 50% (conforme a UF de origem da mercadoria) e o cálculo do ICMS-ST efetuado pelo contribuinte foi com a utilização da MVA de 40%.*

*A partir das planilhas constantes do Anexo VI - Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Total - Calçados, foi efetuado pelos autuantes o cálculo de todo o imposto devido no período e deduzidos os valores de ICMS recolhidos pelo contribuinte com o código de receita 1145 - ICMS Antecipação Tributária, restando as diferenças que foram lançadas nesta infração, no importe de R\$ 92.054,77.*

*Item também totalmente procedente.*

*Na Infração nº 07 foi aplicada multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa à mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme constou do texto complementar dessa infração (fl. 03) e no título das planilhas constantes do Anexo VII (fl. 91), a mesma derivou da "Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Total".*

*Em relação às mercadorias bicicletas e brinquedos o contribuinte aplicou tratamento tributário normal (creditou-se do ICMS na entrada e debitou-se do ICMS na saída), contrariando a legislação tributária que atribui a essas mercadorias o regime de antecipação tributária total quando da entrada das mesmas no estabelecimento, conforme previsto no art. 353, inciso II, itens 37 e 39 do RICMS/BA. Por essa razão é que foi lançada multa percentual sobre o valor do imposto que deveria ter sido recolhido quando da entrada interestadual da mercadoria no estabelecimento.*

*Item igualmente procedente.*

*A Infração nº 08 contém a acusação de falta de recolhimento por antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. A partir do Decreto 11.806/09, o contribuinte estaria obrigado a fazer a antecipação tributária sobre os estoques existentes no Inventário Final de 2009 das mercadorias brinquedos e bicicletas e não o fez. Assim, nesta infração, foi lançado o ICMS devido, conforme disposto no supracitado Decreto.*

*Mais uma vez a exigência fiscal deve ser mantida sem qualquer alteração. Item procedente.*

*A Infração nº 09 contempla a acusação de "falta de Recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis".*

*Informaram os autuantes que na execução do roteiro de estoques do Exercício 2011, o fisco apurou Omissão de Saídas de Mercadorias Tributadas maior que a Omissão de Entradas. Na apuração do valor do imposto devido sobre as omissões de saídas foram adotadas as disposições previstas na legislação, especialmente as normas contidas na Portaria 445/98 (arts. 4º, 5º e 13).*

*Registraram mais à frente que esta infração deriva da contagem física de estoques de mercadorias e obedece às normas contidas na legislação, ressaltando novamente a Portaria 445/98. Especificaram que as quantidades de cada item de mercadoria devem constar nos livros de Inventários e nas Notas Fiscais regularmente escriturados, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.*

*Pontuaram em seguida que caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco divergiu da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal. Que a manutenção do controle do estoque de mercadorias é uma atribuição do contribuinte e que a simples alegação de que um determinado item de mercadoria adentra o estoque com uma codificação e sai do estoque com outra codificação é expor o descontrole fiscal da empresa.*

*Ressaltaram, por fim, que ação fiscal foi concluída em dez/14 para fatos ocorridos no Exercício de 2011. Que houve tempo mais que suficiente para quaisquer correções na escrituração fiscal e que a empresa, que estava sob ação fiscal desde out/14, foi instada a entregar as informações necessárias à conclusão dos trabalhos de fiscalização, ocasião em que foi solicitado, por diversas vezes, a prorrogação de prazo e mesmo assim não houve o atendimento a contento das intimações formalizadas pelo fisco.*

*Sendo ônus probatório do contribuinte a desconstituição do levantamento quantitativo, julgo também procedente este item.*

*Para a Infração nº 10 a acusação é de "Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e,*

consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Esta infração corresponde ao ICMS Normal que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente, e decorreram do levantamento quantitativo mencionado na infração anterior, em que se apurou tanto omissões de entradas como omissões de saídas. Em relação à omissões de entradas remanesce a exigência de imposto por solidariedade.

O item 10 é procedente.

A Infração nº 11, é também relacionada ao levantamento quantitativo de estoques, e envolve a “Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado”.

Esta infração corresponde ao ICMS ST que deveria constar na nota fiscal, caso as mercadorias tivessem sido adquiridas regularmente. Na contagem física dos estoques de mercadorias do estabelecimento autuado foram apuradas tanto a omissão de entradas quanto a omissão de saídas de mercadorias, sendo as omissões de saídas maior que as omissões de entradas. Nesse sentido, o crédito tributário foi lançado sobre as omissões de saídas, conforme consta na Infração 09 e papéis de trabalho em anexo.

No entanto, sobre as omissões de entradas de mercadorias ST, presume-se que as mesmas foram adquiridas sem documentação fiscal e, consequentemente, sem pagamento do imposto normal e do imposto sobre substituição tributária, razão pela qual o fisco lançou o ICMS normal (devido por solidariedade, Infração 10) e o ICMS ST (devido por antecipação, Infração 11), uma vez que as saídas posteriores das mesmas se deram sem tributação, conforme previsto no art. 10 da Portaria 445/98, norma transcrita na peça informativa.

Ademais, conforme disposto no art. 632, inciso VII do RICMS/97, norma também transcrita na informação fiscal, quando a mercadoria é encontrada no estabelecimento sem documentação fiscal ou é apurada a entrada sem NF, presume-se que a mesma tenha origem em operação interna.

O item 11 é também procedente.

No tocante à Infração nº 12, foi aplicada multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Nessa infração, foi lançada a multa formal de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, devido por antecipação parcial, que deixou de ser pago na data estabelecida na legislação tributária.

A data de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial é o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento (art. 125, § 7º do RICMS). O contribuinte que deixar de efetuar o pagamento nesta data, ou o fizer a menor, fica sujeito à multa percentual sobre o valor do imposto que deixou de ser antecipado tempestivamente.

Foi reproduzidos no PAF os comandos normativos contidos nos arts. 12-A, 23 e 42, II, da Lei nº 7.014/96, relacionados a exigência do ICMS por antecipação parcial e a multa correspondente pelo não recolhimento do tributo na forma estabelecida na legislação e os dispositivos regulamentares equivalentes: arts. 352-A e 61, inc. IX, do RICMS/97.

O item 12 é também procedente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão das parcelas relacionadas ao exercício de 2009, contidas nas infrações 1 e 2.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 345 a 407, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, aduz que o contraditório e a ampla defesa, insertos no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, consubstanciam direito individual de que é titular o cidadão. Afirma ser inconcebível, com estribo nessas cláusulas pétreas constitucionais, que em um Estado Democrático de Direito, alguém seja apenado, seja pelo Judiciário ou pela Administração Pública, sem que lhe seja dada oportunidade de produzir provas que refutem as condutas que lhe foram imputadas. No caso dos autos, afirma que, ao apresentar sua defesa administrativa, a Recorrente pugnou pela produção de perícia técnica contábil, a fim de comprovar a inexistência de

inconsistências fiscais apontadas pela Autoridade Fiscal na “infração 9”, nos termos que reproduz.

Alega que, a instância administrativa a quo, além de ter obstado o direito da ora Recorrente valer-se de instrumento probatório idôneo e imprescindível à comprovação dos fundamentos fáticos articulados na sua defesa, indeferindo o pedido de produção de perícia técnico contábil, julgou procedente a infração imputada sob a alegação de que não cumpriu seu ônus probatório, o que constitui flagrante cerceamento do direito de defesa.

Conclui, portanto, que a Autoridade Fiscal conduziu-se em manifesto descompasso com a jurisprudência consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que “*o cerceamento de defesa ocorre quando a parte, embora pugnando pela produção de provas, tem obstado o ato processual e há julgamento contrário ao seu interesse com fundamento na ausência de provas de suas alegações.*” (AgRg no Ag 956958/SC, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, julgado em 16/08/2011, DJe 24/08/2011) (g.n.). Nesse sentido, transcreve julgados do Superior Tribunal de Justiça, em apoio à sua tese.

Defende que houve, então, flagrante cerceamento do direito de defesa da Recorrente, na medida em que não lhe foi conferido o direito de socorrer-se dos instrumentos processuais probatórios por lei. Ensina que o julgador, no exercício da função judicante, deve proceder com equilíbrio e dispensar tratamento igualitário às partes do processo. Alega que não foi, contudo, o que ocorreu no caso em disceptação, tendo em vista a absoluta mitigação do direito de produção de provas da Recorrente.

Nessa perspectiva, diante do cerceamento do seu direito de defesa, pede a Recorrente a nulidade integral do débito tributário.

No mérito, argui decadência do direito de o Estado lançar. Explica que o Fisco lavrou Auto de Infração para a cobrança de ICMS, relativo ao período compreendido entre junho de 2009 e dezembro de 2011, sob a alegação de que a Recorrente teria recolhido imposto a menor, bem assim teria se apropriado indevidamente de créditos do referido tributo. Afirma que o direito de o Fisco constituir crédito tributário decorrente de recolhimento a menor de tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, como ocorre no caso do ICMS, extingue-se após 05 (anos) contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, cujo texto reproduz.

No caso do ICMS, afirma que é pacífico o entendimento de que a sua apuração e pagamento devem ocorrer sob a sistemática do lançamento por homologação. Assim, não deve haver questionamentos sobre a aplicação do dispositivo acima invocado. Transcreve julgado do Superior Tribunal de Justiça (de 2013) para evidenciar que a Corte Superior já firmou convicção no sentido de que o prazo decadencial para lançamento suplementar do ICMS é de cinco anos a partir do fato gerador, ainda que decorrente de creditamento indevido.

Argumenta que, no caso específico, a ciência do auto de infração ocorreu somente em 23 de dezembro de 2014, o que significa dizer que, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 23 de dezembro de 2009, o direito de o Fisco constituir diferenças já havia decaído. Conclui, assim, que está comprometida a liquidez e certeza do lançamento, ensejando, portanto, sua completa nulidade, pois o Fisco, mesmo após o decurso de prazo para tanto, constituiu uma exigência indevida.

Argumenta que, no caso de lançamentos de ofício, como ocorreu com o auto de infração em questão, não há espaço para equívocos, sendo a liquidez e certeza da autuação condições para que ela subsista. Ausentes essas características, não há como manter qualquer cobrança.

Transcreve a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em apoio à tese de que o vício na composição do lançamento, notadamente na base de cálculo e alíquotas aplicáveis, implica sua nulidade.

Diante do exposto, considerando ter sido cientificada do auto de infração em comento somente em 23 de dezembro de 2014, entende não restar outra alternativa senão (i) reconhecer que os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram até 2009 estão fulminados pela decadência e (ii) decretar a total nulidade do lançamento de ofício sob análise, diante de sua evidente iliquidez e incerteza.

Após transcrever todos os termos em que fundamentou a decisão recorrida, o sujeito passivo alegou nulidade por vício material do lançamento, pois o agente administrativo, ao proceder ao lançamento, constituindo o crédito tributário, tornando-o líquido e certo, invariavelmente, deve determinar a sua matéria tributável, consignando, de forma precisa e específica, as normas tributárias incidentes no caso concreto. Transcreve a doutrina de Leandro Paulsen em apoio ao seu ponto de vista.

Destaca, contudo, que, no presente caso, a Autoridade Fiscal, ao expedir o Auto de Infração, em relação a todas as infrações, com exceção das infrações 3 e 8, lançou mão de uma fundamentação jurídica imprecisa, confusa e desarmoniosa, posto que invocou uma miscelânea, um emaranhado de dispositivos normativos, que disciplinam uma gama de situações absolutamente diferentes, autônomas e que, em muitos casos, são, inclusive, conflitantes. Afirma que os enunciados normativos consignados no lançamento tratam dos mais variados tipos de operação, com as mais diversas espécies de produtos; estabelecem os mais diferentes métodos de apuração da base de cálculo de ICMS; prescrevem as mais variadas alíquotas; e determinam as mais distintas obrigações acessórias. Alega que o Auto de Infração apresenta fundamentação ostensivamente genérica, porquanto não aponta um enquadramento normativo específico para o caso concreto: não há menção específica ao dispositivo da legislação tributária certo, específico, determinado em que se arrimou para apurar a base de cálculo e para determinar a alíquota da obrigação tributária. Alega, além disso, que alguns dos dispositivos normativos indicados pela Autoridade Fiscal como fundamentos jurídicos da infração sequer existem, como é o caso dos que indica à folha 394 do processo.

Registra, ademais, que, apesar de ter imputado multa à Recorrente no valor correspondente a 100% (cem por cento) do imposto devido, nas infrações “9” e “10”, com base no inciso III, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, o Fisco não estabeleceu em qual das diversas alíneas as infrações supostamente cometidas pela Recorrente estariam enquadradas, o que, novamente, viola o seu direito de defesa, na medida em que não é dado ao contribuinte o direito sequer de saber o dispositivo legal que hipoteticamente teria violado.

Na Infração 04, alega que, a despeito de a Autoridade Fiscal sustentar que a Recorrente teria recolhido ICMS a menor, em relação a determinadas mercadorias, não relacionou as notas fiscais correspondentes, impossibilitando, dessa forma, identificar as operações que teriam ensejado a saída desses produtos e, por conseguinte, verificar a sua legitimidade, o que, inquestionavelmente, viola, novamente, a ampla defesa e o contraditório.

Destaca, ainda, que a Autoridade Fiscal, ao lavrar o lançamento, também não apontou, em nenhuma das infrações, os dispositivos legais que supostamente lastreiam a cobrança do tributo, notadamente no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota incidentes. Transcreve, mais uma vez, a doutrina de Leandro Paulsen aos seus argumentos. Transcreve, no mesmo sentido, julgado do STJ.

Conclui, assim, que, sendo o lançamento um ato administrativo que tem o condão de constituir o crédito tributário, determinando a correspondente matéria tributária, nele deve constar os dispositivos legais em sentido formal que estabelecem a base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao caso concreto. Como não faz qualquer referência ao dispositivo legal em que se amparou para a cobrança do tributo, o crédito tributário dele decorrente deve ser desconstituído, por vício de fundamentação.

Não bastasse não ter apontado o dispositivo normativo específico, muito menos o dispositivo de lei, em que se baseou para calcular o quantum debeatur, afirma que a Autoridade não demonstrou

o critério, o método, a forma de apuração da base de cálculo do débito fiscal, de modo que não é possível identificar como foi apurada a base de cálculo. Transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de corroborar a idéia de que cabe ao Fisco, ao lavrar auto de infração, esclarecer a metodologia de que se valeu para apuração do valor devido. Colaciona, nesse mesmo sentido, julgados do CONSEF.

Conclui que, no presente caso, inequivocamente, o lançamento contém vício material, porquanto foi motivado de forma deficiente, o que constitui erro de direito, que ceifa o direito de defesa do contribuinte e eiva de nulidade o crédito tributário.

Quanto à Infração 5, explica que a Autoridade Fiscal sustentou que a Recorrente teria recolhido imposto a menor, já que teria aplicado a alíquota de 7% em vez de 17%, devida na comercialização de produtos aos seus consumidores. Alega, contudo, que não há qualquer erro nas alíquotas utilizadas pela Recorrente, na medida em que todas as operações de saídas relacionadas à infração em apreço se tratam de devoluções de transferências de mercadorias ao Centro de Distribuição da própria Recorrente, situado em Atibaia-SP. Explica que, na verdade, as mercadorias apontadas no Auto de Infração foram remetidas à Recorrente, com o destaque da alíquota interestadual de 7%, mas depois foram devolvidas por transferência à mesma localidade, evidentemente, com o destaque da mesma alíquota de 7%. Afirma que, ao que tudo indica, a Autoridade Fiscal foi induzida a erro, visto que, por um equívoco no seu preenchimento, as Notas Fiscais foram emitidas com o CFOP 5927, onde deveria constar o CFOP 6102. Contudo, tal fato não pode ser utilizado para fazer incidir alíquota maior do que a efetivamente devida na operação de devolução de transferência, em respeito ao princípio da verdade material.

Nessa perspectiva, defende que a “Infração 5” também deve ser julgada improcedente, na medida em que a Recorrente não praticou qualquer ilegalidade.

Quanto às infrações 9, 10 e 11, combate o lançamento ao argumento da impossibilidade de o fisco tributar com base em presunção, dada a inaplicabilidade do levantamento quantitativo de estoques. Explica que, após a exaustiva tentativa de conferir os valores que serviram como base de cálculo para o lançamento, verifica-se que a fiscalização utilizou-se de presunções para efetuar os lançamentos, notadamente com relação à Infração 09, que trata do levantamento quantitativo de estoques. Argumenta que esse procedimento somente é utilizado pela Autoridade Administrativa para efetuar o lançamento do imposto sobre receitas presumidamente omitidas, nas entradas ou saídas de mercadorias, quando não identificadas as correspondentes notas fiscais e registros contábeis. Ou seja, os dispositivos indicados pela fiscalização de maneira genérica estabelecem uma presunção de que houve circulação de mercadorias não tributadas pelo ICMS nos casos em que a fiscalização, por meio do levantamento quantitativo, identifica diferenças no estoque da contribuinte. Isto é, quando o número de mercadorias da mesma espécie não é compatível com as entradas e saídas do produto.

Alega tratar-se de uma tributação por meio de presunção, amplamente repugnada pela doutrina pátria por padecer de vícios insanáveis, uma vez que não se coadunam com as disposições do artigo 5º da Constituição da República. Transcreve a doutrina de Geraldo Ataliba em apoio ao seu argumento.

Defende que, pelos próprios princípios que regem a Administração (principalmente os da motivação e legalidade), para lançar o imposto é necessário que a Autoridade Fiscal comprove a ocorrência do fato gerador, a fim de se determinar o montante do tributo devido. Nesse sentido, transcreve a doutrina de José Artur Lima Gonçalves descreve.

Friza que, num sistema tributário como o brasileiro, em que há rígida atribuição constitucional de competências para tributar, a presunção legal de ocorrência de um fato gerador é inadmissível, pois não se pode exigir tributo sem se comprovar a ocorrência do fato gerador correspondente. Alega, ademais, que, por força do princípio da verdade material, bem como pelos deveres impostos ao Fisco pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, o presente lançamento jamais poderia ser ultimado com base em presunção, ainda mais quando o contribuinte expressamente

solicita a elaboração de perícia para se demonstrar a inexistência da infração alegada pelo Fisco. Argumenta que a presunção “relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias”, devendo ficar claro que ela é relativa, podendo ser elidida por provas apresentadas ou solicitadas pelo contribuinte, pois não revela certeza quanto à ocorrência do fato, mas mera possibilidade. Transcreve a doutrina de José Eduardo Soares de Melo, em apoio aos seus argumentos.

No caso em análise, afirma que a Fiscalização do Estado da Bahia se utilizou do levantamento quantitativo de estoque para presumir uma falta de recolhimento de ICMS pela Recorrente, em razão de supostas entradas e saídas de mercadorias tributáveis ocorridas sem a emissão de documentos fiscais e negou ao contribuinte a oportunidade de realização de perícia, o que não se pode admitir. Ainda que fosse possível se lançar mão de presunção, entende que, no mínimo, ela teria que ser autorizada por lei em sentido formal, o que novamente não aconteceu no caso dos autos, em que a autoridade fiscal se valeu de frágil presunção, que não está contemplada em dispositivo legal, mas tão somente em dispositivo infralegal.

Em razão do exposto, requer a este E. Conselho que seja afastada a tributação com base em presunções, bem assim que seja cancelado integralmente o auto de infração ora combatido.

Caso não se entenda pelo integral cancelamento das multas ora questionadas, ressalta que as supostas infrações apontadas no auto de infração em comento não foram praticadas com dolo ou má-fé da Recorrente, tanto é que em nenhum momento isso foi alegado pela fiscalização. Por essa razão, requer-se o cancelamento ou redução das multas, em observância ao disposto no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Transcreve julgados deste Conselho em apoio ao seu pleito.

Caso este Conselho não acolha as alegações da Recorrente, entende que, ao menos as multas impostas, deverão ser revistas, porque nitidamente confiscatórias. Argumenta que as supostas infrações cometidas pela Recorrente levaram a aplicação de multas, nos percentuais de 60% e 100% sobre o valor do imposto não recolhido. Explica que, no presente caso, não são necessários grandes esforços para se concluir que essas multas são exorbitantes, fato que acarreta um nítido e nefasto efeito confiscatório, vedado pela Constituição da República em seu artigo 150, inciso V, transscrito.

Defende que o princípio da vedação ao confisco reveste-se em larga medida de subjetividade por parte do intérprete do direito, uma vez que as impressões acerca dos efeitos confiscatórios de determinado tributo ou multa pelo descumprimento de obrigação tributária são plúrimas, a partir das peculiaridades do caso concreto e, ainda, da própria valoração de cada sujeito, pois nem a Constituição da República, tampouco a legislação infraconstitucional se prestou a definir critérios objetivos para aferição dos efeitos confiscatórios de determinada obrigação tributária. No caso dos autos, assegura, contudo, que o efeito confiscatório se afigura flagrante a ponto de sequer pressupor a necessidade de maiores aprofundamentos sobre a matéria. Transcreve a doutrina de Paulo de Barros Carvalho em apoio aos seus argumentos.

No presente caso, alega que as multas aplicadas violam o preceito da adequação, subpostulado do princípio da proporcionalidade, razão pela qual se espera a sua anulação como medida de justiça. Essa conclusão se coaduna com o posicionamento firmado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, cujos julgados transcreve.

Uma vez que a sanção visa a punir o descumprimento de determinada conduta humana, exposta na norma tributária, a conclusão inexorável que se obtém, amparada pelo entendimento do Excelso Pretório, é que deve ser proporcional à suposta infração cometida. Neste sentido, informa que o Superior Tribunal de Justiça já reduziu multas, no caso concreto, sob a alegação de violação ao princípio da razoabilidade, transcreve decisões em apoio à sua tese.

Conclui, portanto, que, mesmo que se entenda que as multas cominadas à Recorrente estejam fundamentadas em dispositivo legal estadual, é certo que esta não deve ser mantida, sendo imperativo a este julgador dar à lei aplicação que fielmente observe princípios constitucionais

norteadores do sistema jurídico, notadamente os princípios da capacidade contributiva, do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Acosta jurisprudência do STF em apoio ao seu argumento.

Conclui, portanto, que as multas exacerbadas, como as constantes do auto de infração em comento, são desproporcionais e não razoáveis e, por isso, ferem o princípio do não confisco, devendo ser totalmente canceladas.

Diante de todo o exposto, restando claro que a decisão recorrida merece reforma para se determinar o cancelamento integral do lançamento originário do presente processo administrativo, requer o recebimento, o processamento e o provimento deste Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão administrativa de 1ª instância e cancelado integralmente o Auto de Infração.

Subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da autuação, requer-se, ao menos, (I) a conversão do julgamento em diligência, para que seja dado, ao contribuinte, a possibilidade de produzir prova pericial, nos termos expostos em sua impugnação e (II) o cancelamento ou, ao menos, a redução das multas cominadas à Recorrente.

Outrossim, protesta pela eventual juntada posterior de documentos comprobatórios de tudo o quanto foi alegado no presente recurso.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 548/556, foi emitido o competente parecer da PGE, opinando no sentido de que seja dada imediata aplicação à nova redação dada ao inciso III do art. 136 do RPAF/99, tornando despiciendo a emissão prévia de parecer por parte daquele órgão, salvo na hipótese de solicitar específica do julgador, com escopo definido, o que não foi o caso dos autos.

Devolvido, então, o processo para julgamento.

## VOTO

Preliminarmente, faço o registro de que o sujeito passivo aduz questões preliminares de naturezas diversas, apontando vícios da decisão recorrida e do lançamento. Quanto a este último, destaca aspectos formais de ordem genérica bem como desconformidades de natureza material, peculiares a determinadas infrações. Passo, a enfrentá-las.

Quanto à alegação de nulidade do lançamento, ao argumento de que teria sido utilizada uma fundamentação imprecisa, noto que não assiste razão ao sujeito passivo, pois a motivação legal da lavratura do auto de infração não pode ser resumida aos dispositivos indicados no Formulário SEAI, acostado às 01/06 do PAF, devendo ser contextualizada com os demais elementos do PAF, tais como a descrição de cada uma das infrações bem como todos os papéis de auditoria utilizados pelo Autuante e anexados às folhas 14/151 (cujas cópias foram entregues ao Contribuinte), mediante os quais a fiscalização demonstra, de forma analítica, a metodologia utilizada para apuração da base de cálculo do tributo exigido, oferecendo plenas condições, à Autuada, de conhecer todos os termos da acusação fiscal.

Nota que o Auto de Infração contém vasta referência aos dispositivos legais e regulamentares infringidos pela conduta da empresa autuada, não havendo omissão nesse aspecto. Ademais, erros pontuais na indicação do dispositivo legal não resultam em nulidade do lançamento, quando for possível compreender os fatos articulados e o seu enquadramento legal, conforme pontua o art. 19 do RPAF, abaixo reproduzido.

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

Quanto à alegação de que não foram carreadas provas ao processo, não merece, igualmente, ser acolhida. De fato, o exame dos autos revela que o Autuante anexou ao processo demonstrativo de

apuração da base de cálculo, às folhas 14/151, mediante os quais explicita a metodologia adotada para apuração do *quantum debeatur*, identificando cada um dos documentos fiscais utilizados como fonte dos dados lançados. À folha 152, o preposto fiscal fez acostar, inclusive, uma mídia digital, contendo cópia de todos os demonstrativos anexados ao processo, com a totalidade dos seus conteúdos.

Todas essas informações têm base na escrita fiscal e nos documentos emitidos pelo próprio Recorrente, constituindo-se em informações que estão em sua posse, podendo, portanto, ser consultadas a qualquer momento, para uma eventual contestação de sua veracidade. É despiciendo, portanto, acostar, ao processo, cópia de cada um dos documentos ou livros fiscais que serviram de base aos trabalhos de auditoria, ao menos enquanto não se estabeleça qualquer controvérsia acerca da existência, ou não, de qualquer fato tomado como fundamento da ação fiscal.

Nesse sentido, soa desarrazoado querer anular o lançamento tributário por ausência dos elementos materiais produzidos pelo próprio sujeito passivo. Rejeito, portanto, a alegação de nulidade suscitada.

Quanto à alegação de que não foram identificadas as notas fiscais da Infração 04, examinando o demonstrativo de débito às folhas 58/59, é possível perceber que, em que pese não ter sido informado o número da NF, houve o detalhamento de todos os dados de cada um dos lançamentos autuados, tais como o mês da ocorrência, o código e a descrição da mercadoria, a data do lançamento, os valores da base de cálculo, da alíquota e do ICMS destacados na ECF, confrontados com aqueles que o autuante julgou correto, além da apuração da diferença. Pode, portanto, o Contribuinte, identificar a operação autuada e apresentar as suas razões, já que tais dados foram colhidos de sua escrita. Rejeito a arguição de nulidade.

Quanto à falta de especificação das alíneas das multas impostas nas infrações 9 e 10, não houve prejuízo à defesa, pois a multa é a mesma em qualquer das alíneas que se enquadre a infração. Ademais, o enquadramento da conduta autuada é exaustivo (vide folhas 04 e 05), permitindo a plena compreensão do ilícito praticado e da sanção aplicada.

Por fim, quanto à alegação de impossibilidade de tributar com base em presunções (referidas às infrações 9, 10 e 11), não merece ser acolhida, pois tais cobranças não decorreram de presunção de omissões de saídas, mas de efetiva omissão, que superou a omissão de entradas, conforme descritivo da Infração 09. As infrações 10 e 11, não decorreram, igualmente, de presunção, mas da responsabilidade solidária (Infração 10) e da responsabilidade própria da empresa pelas saídas subsequentes (Infração 11).

Quanto à alegação de nulidade da Decisão Recorrida, ao argumento do indeferimento da perícia requerida, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas sim em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento processual, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do seu art. 147, inciso I, alínea “a”, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;  
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se

depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*...*

*a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*...”*

Assim, entendo que o julgador de piso agiu em conformidade com a legislação posta, ao indeferir o pedido de diligência, nenhum reparo merecendo a decisão de piso neste ponto.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos dos autos são suficientes para formação da minha convicção.

Quanto à arguição de decadência do direito de lançar os valores relativos aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2009, penso que assiste razão ao sujeito passivo, já que houve registro de recolhimento, por parte do Contribuinte no período, o que atrai a incidência do art. 150, § 4º do CTN.

De fato, o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 orienta no sentido de que o prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato gerador, sempre que se verificar recolhimento a menor do imposto, conforme enunciado abaixo reproduzido.

*“6. Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0. Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. ISO, 9 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.”*

Assim, considerando que o Sujeito Passivo foi cientificado do lançamento em 23/12/2014 (vide folha 06), é forçoso reconhecer que se encontravam decaídos os valores relativos aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2009. Deixo, contudo, de acolher a alegação recursal relativamente às infrações 1 e 2, pois noto que a JJJ já havia acolhido tal pleito.

Reformo, no entanto, a decisão de piso naquilo que se reporta à Infração 12, excluindo o montante exigido relativamente ao mês de junho de 2009.

A Infração 12 fica, assim, reduzida a R\$158.851,46, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
abr/10	961,19
mai/10	5.652,04
jun/10	4.874,51
jul/10	3.638,11
ago/10	5.537,09
set/10	3.781,69
out/10	2.259,14
nov/10	9.747,98
dez/10	14.813,12
jan/11	14.130,45
fev/11	10.682,15
mar/11	4.910,94
abr/11	6.387,25
mai/11	8.806,72
jun/11	4.901,24
jul/11	6.457,69
ago/11	8.724,99
set/11	5.829,47
out/11	12.180,40

nov/11	15.158,60
dez/11	9.416,69
<b>TOTAL</b>	<b>158.851,46</b>

No mérito propriamente dito, o Sujeito Passivo não ataca individualmente as doze infrações objetos do lançamento, mas aduz questões comuns, relacionadas à sanção aplicada, deduzindo argumentos concretos apenas em relação à Infração 05, que passo a examinar.

Relativamente à Infração 5, quanto à alegação de que as operações autuadas referem-se a devoluções, o exame do demonstrativo de débito (folhas 61/64) revela que se trata de operações de saídas cujo CFOP é 6.152 (“transferência interestadual de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”), com exceção de uma unica nota fiscal cuja operação foi codificada com o CFOP 5.927 (“lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração”). Noto que, em todas essas operações, o contribuinte fez uso de uma alíquota de 7%, quando deveriam ser tributadas a 12% (CFOP 6.152) ou a 17% (CFOP 5.927).

Embora a empresa assegure tratar-se de operações de devolução, erroneamente codificadas, deixou de acostar elementos de prova que pudessem evidenciar o erro alegado, sucumbindo às informações constantes dos documentos emitidos, as quais devem prevalecer, na falta de provas em sentido contrário. Assim, entendo que a Infração 5 se encontra caracterizada.

Ainda no mérito, quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa ao argumento de que teria agido com boa-fé, é importante ressaltar que a responsabilidade tributária por infrações independe da intenção do agente, conforme preceitua o art. 136 do CTN, abaixo reproduzido.

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Por isso, tendo agido com boa-fé, conforme alega, somente lhe aproveitaria, para redução da multa, se se tratasse de infrações por descumprimento de obrigação acessória, o que atrairia a incidência da regra prevista no art. 158 do RPAF, abaixo reproduzido.

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

Ocorre, contudo, que as sanções que lhe foram impostas decorreram, todas, do descumprimento de obrigação principal, até mesmo aquelas tipificadas nas infrações 7 e 12 (que não implicaram exigência de tributo), pois resultaram da falta de recolhimento de ICMS, por antecipação tributária total e parcial.

Assim, entendo que não merece acolhida a tese recursal neste ponto.

Quanto à alegação do efeito confiscatório da multa aplicada, vale ressaltar que refoge à competência desse tribunal administrativo a apreciação da desconformidade da lei estadual com a Constituição, sendo-lhe vedado afastar a norma posta, conforme abaixo.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*  
*...”*

Do exposto, dou provimento parcial ao presente recurso, reduzindo o valor lançado para R\$335.403,74, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÕES	ICMS	MULTA	MULTA %	TOTAL DO AI
1	42,00		60%	
2	696,85		60%	
3	7.182,09		60%	
4	225,88		60%	
5	2.425,79		60%	
6	92.054,77		60%	

7		4.743,51	-	
8	368,67		60%	
9	63.796,30		100%	
10	3.577,17		100%	
11	1.439,25		60%	
12		158.851,46	60%	
<b>TOTAL</b>	<b>171.808,77</b>	<b>163.594,97</b>		<b>335.403,74</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298932.0007/14-6**, lavrado contra **SBF COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$171.808,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$104.435,30 e 100% sobre R\$67.373,47, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$163.594,97**, prevista no inciso II, "d", c/c o seu § 1º, do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES – REPR. DA PGE/PROFIS