

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0001/17-2  
RECORRENTE - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0194-04/17  
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/10/2018

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0228-11/18**

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 29 de março de 2017 para 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.*

Após a devida instrução processual, a 4ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transrito:

**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 auhtuante, 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 transcrita 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, existindo 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 conterá 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](http://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:

<b>OCORRÊNCIA</b>	<b>VLR. LANÇADO</b>	<b>VLR. DEVIDO</b>
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
<b>Subtotal-2012</b>	<b>15.720,64</b>	<b>11.382,64</b>
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
<b>Subtotal-2013</b>	<b>8.896,42</b>	<b>7.316,06</b>
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
<b>Subtotal-2014</b>	<b>18.040,42</b>	<b>5.832,52</b>
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
<b>Subtotal-2015</b>	<b>87.751,21</b>	<b>68.606,31</b>
<b>TOTAL</b>	<b>130.408,69</b>	<b>93.137,53</b>

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 existisse 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 àquelas 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 remanesceram 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, inexiste 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?período=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
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 95.895,76</b>	

Inconformado com a decisão da 4ª JJJ, o autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou, tempestivamente, com Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese, o que segue abaixo:

Argui que o Auto permanece maculado com a nulidade, 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, bem como com a improcedência, diante da insubsistência da exigência fiscal.

Conforme descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 508255/16, que não foi apresentada à 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 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.*"

Entende que a apresentação da Ordem de Serviço é uma obrigação normativa e, por sua vez, ao processo administrativo para verificação do cumprimento de seu prazo legal de 90 dias para conclusão da ação fiscal (art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99).

O acórdão recorrido, portanto, confirma a incerteza quanto ao prazo de validade da ordem de serviço, uma vez que não apresentou a Recorrente a Ordem de Serviço.

E mais, o cerceamento ao direito de defesa restou atestado pelo próprio Autuante, posto que em sua Informação Fiscal se eximiu de comprovar que cumpriu com o prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço, ao mencionar 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 (sic) a data de encerramento de tais procedimentos, 29/03/2017 (fls. 01 a 08 do PAF)."

Ou seja, não apresentou aos autos a data da ciência da Recorrente acerca do início da ação fiscal, pois é desta data, e não da data indicada no Termo de Início de Fiscalização, que contará o prazo

de 90 dias.

Assim, diante da confirmação do cerceamento do direito de defesa, impõe a nulidade da autuação, por violação ao art. 2º, § 1º e art. 18 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), em razão da 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.

Alega, ainda, cerceamento do direito de defesa em virtude da não apresentação dos documentos fiscais mencionados no demonstrativo, muito menos os registros de entrada para comprovar que a Recorrente não procedeu a sua escrituração (infração 03). Assim, atesta que não logrou por comprovar a autuação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

Cita algumas decisões dos Tribunais Administrativos do Estado de Pernambuco e do Ceará.

Assim agindo cerceou o direito de defesa da Manifestante, culminando com a nulidade do lançamento fiscal, nos termos do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), artigos 2º, 18 e 39.

Diante da norma reguladora do processo administrativo não é aceitável a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Recorrente, uma vez 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.

Tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, 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.

Cita algumas decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) e deste Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF).

No mérito, o Recurso apresentado trata apenas da infração 3, já que reconheceu e pagou as infrações 1 e 2, onde a Recorrente é acusada de dar entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2012 a 2015, razão pela qual, estaria sujeita a multa por descumprimento de obrigação acessória correspondente a 1% do valor comercial da mercadoria, capitulada no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

Alega que em sua peça impugnatória comprovou que a) as operações foram devidamente registradas; b) as operações foram canceladas/anuladas pelo fornecedor; e c) não estaria obrigada a registrar operações cujas mercadorias não recebeu.

Observa que o Autuante, na Informação Fiscal, analisando as razões e a documentação apresentada pela Recorrente, visualizou que as notas fiscais indicadas pela fiscalização foram devidamente registradas, excluindo-as, portanto, do lançamento fiscal. Entretanto, deixou de observar que também havia comprovação, nos autos (doc. 03 da Impugnação), de que as operações apontadas pela fiscalização foram canceladas/anuladas pelo próprio fornecedor e, mesmo assim, o processo foi encaminhado para julgamento, resultando na procedência parcial, excluindo-se apenas as notas fiscais registradas.

Entende que não há na legislação estadual dispositivo que obrigue a Recorrente a registrar nota fiscal cuja mercadoria não recebeu, uma vez que a operação foi cancelada/anulada pelo próprio fornecedor, conforme foi comprovado nos autos (doc. 03 da Impugnação e doc. 02 do Recurso – CD contendo a lista das notas fiscais autuadas, das de anulação da operação e as respectivas notas fiscais de anulação), mas desconsiderado pelo Autuante em sua Informação Fiscal.

Alega que não se trata de falta de registro da mercadoria, mas de seu não recebimento, pela Recorrente, em razão da não existência de pedido ou da nota fiscal está em desacordo com o

pedido. Neste caso, 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 no art. 636, II, 'b' do RICMS/97 e no art. 450 do RICMS/2012 que deve ser adotado e que não foi observado pela fiscalização.

Observa-se que a norma determina que o remetente/fornecedor escriture o retorno da mercadoria, e não prevê que o destinatário/Recorrente registre mercadoria que não deu entrada no estabelecimento, de forma que improcede a presente autuação, sendo responsabilidade do remetente a emissão de nota fiscal de entrada, conforme os documentos fiscais em anexo.

Entende que, ao lavrar o Auto de Infração em epígrafe, o Autuante inverte o ônus da prova e transfere para a Recorrente o ônus de comprovar quando é dele a obrigação de provar.

Cita o Prof. Ives Gandra da Silva Martins e jurisprudência nos Tribunais Superiores, no sentido da necessidade da prova no lançamento tributário.

Alega que a multa de 1% sobre o valor comercial do produto se afigura desproporcional e confiscatória (art. 42, XI, Lei nº 7.014/96).

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**.

Cita decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, acolheu o caráter confiscatório da multa isolada, como é o caso.

Cita o Professor Hugo de Brito Machado (in Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo, Dialética, 1997. p. 227).

Entende 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.

Assim, frise-se, as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, por sancionarem deveres instrumentais sem correspondência econômica delimitável, devem ser fixadas sempre em valor fixo, conforme entendimento de Ricardo Corrêa Dalla, citado.

Assevera ser indubiosa a afirmação de que a multa aplicada ultrapassa o limite da razoabilidade e da proporcionalidade, restando agressiva ao patrimônio da Recorrente e à legalidade, não podendo ser aplicada.

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

## VOTO

A Autuada reconheceu e pagou integralmente as infrações 1 e 2 e parcialmente a infração 3, conforme documentos de folhas 194 a 202.

Quanto à arguição de nulidade, em função da não apresentação da Ordem de Serviço, entendemos que não assiste razão à Recorrente.

Não há na legislação nenhum dispositivo que determine a apresentação da Ordem de Serviço ao contribuinte submetido ao processo de fiscalização.

Como bem colocado no voto do Relator na Junta de Julgamento Fiscal, “*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”.*

O Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar, ao contribuinte, ciência de que ele está sendo fiscalizado, conforme artigo 26 do RPAF/99, que em seu inciso II estabelece que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Já o artigo 28 do RPAF estabelece os procedimentos que deverão ser adotados pelo preposto fiscal para verificação do cumprimento de obrigação tributária, onde destacamos o inciso I, que trata do Termo de Início de Fiscalização e o § 4º.

*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 transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original;*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

Assim, lavrado Termo de Início de Fiscalização e o Auto de Infração, pode-se constatar que o prazo de noventa dias para o desenvolvimento da ação fiscal foi devidamente cumprido, desfazendo qualquer incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização.

Quanto à arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa em virtude da não apresentação dos documentos fiscais mencionados no demonstrativo também não assiste razão ao Recorrente.

O Autuante, em sede de informação fiscal, esclarece que todas as planilhas de débito e demais elementos que fundamentaram a autuação (Termo de Início de Fiscalização e Notas Fiscais de Entrada Não Registradas), estão anexadas ao PAF e que as mesmas foram entregues a Autuada através de AR em 11/04/17, quando esta tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, conforme Recibo de Entrega de fls. 128 e AR de fl. 132.

Observo que não houve nenhum prejuízo à Recorrente que exerceu seu direito de defesa, de forma irrestrita, tendo sua peça defensiva apreciada e acolhida, reduzindo o valor cobrado, além do que, o próprio autuado reconheceu integralmente os itens 1 e 2 e parcialmente o item 3 da autuação.

No mérito, o Recurso Voluntário só ataca o item 3 da autuação, que versa sobre a entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. A Recorrente trouxe elementos de fato que demonstraram a impossibilidade de escrituração de várias notas fiscais eletrônicas, seja pelo fato de as mercadorias ali elencadas, terem sido devolvidas, não aceitas, ou não adquiridas, tendo o autuante, em sede de informação fiscal, acolhido as mesmas, excluindo-as do lançamento original, para reduzir o montante lançado, conforme manifestação de fl. 209:

*“Reconhecemos como procedentes tais alegações e informamos a exclusão destas Notas Fiscais de Entrada da relação de débito, e que anexamos ao Auto de Infração, ora em lide, novas planilhas referentes à infração 03.”*

Observo que o autuante, em sede de informação fiscal, acolhe as razões da Recorrente e reduz o valor da autuação.

No Recurso a autuada repete a mesma alegação da impugnação e volta a apresentar CD contendo a lista das notas fiscais autuadas, das de anulação da operação e as respectivas notas fiscais de

anulação, asseverando que foi desconsiderado pelo Autuante em sua Informação Fiscal.

Observe que esta afirmação contraria a manifestação do Autuante, na informação fiscal, onde o mesmo afirma reconhecer as alegações da Recorrente e exclui as notas fiscais, reduzindo o valor do débito.

Desta forma, NÃO ACOLHO o Recurso Voluntário apresentado, para manter a decisão da JJF pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, de acordo com os novos valores apresentados pelo Autuante ao acolher as alegações da Recorrente.

Quanto a alegação de que a multa de 1% sobre o valor comercial do produto se afigura desproporcional e confiscatória, deixamos de apreciar, em razão do que estabelece o artigo 167 do RPAF, que assim determina:

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

*I - a declaração de constitucionalidade;*

*II -*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

A multa aplicada está de acordo com o estabelecido no artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96.

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

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298958.0001/17-2 lavrado contra WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do 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 artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/2005, devendo o órgão competente homologar os recolhimentos realizados.

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR

ALINE SONALO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS