

A. I. - 206915.3012/16-0
AUTUADA - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ JOAQUIM DE SANTANA FILHO
ORIGEM - DAT/NORTE INFAZ ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21.03.2018

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0017-04/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL UTILIZADO INDEVIDAMENTE. **a)** AQUISIÇÕES PARA USO E CONSUMO. **b)** AQUISIÇÕES DE PRESTAÇÕES INTERNAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. Infrações não contestadas. Correta a imposição de imposto e multa diante do fato dos créditos serem efetivamente indevidos e ter havido repercussão quanto ao recolhimento do imposto. Infrações mantidas. Rejeitados os pedidos de diligência e perícia fiscal. Não cabe a este Órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20/09/2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$83.444,67, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 33.936,33, ocorrência constatada nos meses de setembro e dezembro de 2015. Consta na descrição da mesma por parte do autuante ter o contribuinte lançado nos seus registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, créditos de ICMS destacados nas notas fiscais referentes à compra de material de uso e consumo (Chapatex e Eucatex), nos períodos de setembro/2015 (NF 189656 e janeiro/2016 (NFs 141 e 142), conforme planilha de relatórios do SPED fiscal anexos. As planilhas e relatórios do SPED fiscal referentes às notas fiscais nº 173 a 179 e 191 a 196, emitidas pelo contribuinte comprovariam o tratamento e lançamento como material de uso e consumo por parte do mesmo, dos referidos produtos.

Infração 02. **01.02.95.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de prestações internas de serviços de transporte, no total de R\$ 49.508,34, fatos constatados nos meses de setembro a dezembro de 2015, janeiro a junho de 2016, constando a indicação de ter o contribuinte, no período de 09/2015 a 06/2016, lançado no seu livro de registro de entradas de mercadorias e aquisição de serviços, créditos fiscais de ICMS em operações internas de serviços de transporte, inclusive, com conhecimento de transporte rodoviário de carga eletrônico sem o destaque do ICMS, como dispõe o RICMS-BA, emitido pelo transportador.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 48 a 62, onde, inicialmente, após firmar a sua tempestividade e indicação de estar acostando cópia eletrônica da peça apresentada, e declaração de autenticidade das cópias de documentos apresentados, argui ser o lançamento improcedente, eis que possuía saldo credor no período autuado, conforme razões jurídicas que expõe.

Assevera ser improcedente a acusação contida em ambas as infrações, pelo fato de o autuante não ter observado que a empresa possuía, em todos os meses no período de 2015 e 2016, saldo credor em sua escritura fiscal, superior aos valores autuados, e por tal razão, não haveria imposto a ser exigido, conforme Registro de Apuração que acosta.

Tomando o valor do crédito supostamente indevido indicado na infração 01 no período de setembro/2015, referente a material de embalagem e ativo fixo, cuja legislação permite o crédito nos termos do artigo 309, I, “a” e VII do RICMS/BA, foi de R\$ 5.339,61, ao passo que o saldo credor da Impugnante no mesmo período foi de R\$ 26.602,56, de acordo com a demonstração abaixo:

Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS - Modelo 9		Livro : 2	
Resumo da Apuração do Imposto		Página : 000005	
Firma : REFRESCOS GUARARAPES LTDA			
Insc. Est. : 126011711	Mês ou Período/Ano : 01/09/2015 a 30/09/2015		
CNPJ : 08.715.757/0023-89	Processo de Emissão Número : 161850		
		Valores	
		Coluna Auxiliar	Somas
APURAÇÃO DO SALDO			
011 SALDO DEVEDOR (DEBITO MENOS CREDITO)			0,00
012 DEDUÇÕES (DISCRIMINAR ABAIXO)		0,00	0,00
013 IMPOSTO A RECOLHER			0,00
014 SALDO CREDOR (CREDITO MENOS DEBITO) A TRANSPORTAR P/ O PERÍODO SEGUINTE			26.602,56

Portanto, garante não ter havido falta de recolhimento do ICMS e, por conseguinte, não poderia o Fisco exigir o pagamento de um imposto que não deixou de ser pago em razão da existência saldo credor em todo período autuado e diante da permanência de saldo credor nos períodos autuados, não há dúvida acerca da improcedência da cobrança do ICMS que deixou de ser recolhido.

Traz decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco nesse sentido, conforme decisão transcrita em trechos.

Diz que não havendo como subsistir a acusação de falta de recolhimento de ICMS por utilização de crédito indevido, tendo em vista o dispositivo legal que permite tal crédito (artigo 309, inciso I, “a” e VII do RICMS/BA), chega a conclusão de que os valores apresentados pelo Autuante são improcedentes.

Ademais, argumenta que tendo em vista a existência de saldo credor na sua escrita fiscal, visivelmente superior ao valor encontrado pelo Estado como crédito indevido, o Fisco deveria ter feito a mesma, para só após concluir acerca da permanência de débito a ser recolhido, sendo tal refazimento imprescindível, diante da existência de saldo credor nos períodos fiscalizados para verificação a permanência ou não da existência de imposto a ser recolhido.

Isso porque aduz que a utilização de crédito fiscal indevido não implica em falta de recolhimento do ICMS, por essa razão é preciso o refazimento da escrita fiscal. Só dessa forma é que se poderia chegar ao real valor do imposto que deixou de ser recolhido ou não, e nada disso foi feito pelo autuante, mesmo diante da existência de saldo credor, conforme demonstrado no registro de apuração, trazendo, mais uma vez, decisões transcritas do TATE.

Pontua que refazer a escrita fiscal do contribuinte não é atentar contra os princípios contábeis, mas fazer prevalecer a verdade material, requisito básico e essencial do processo administrativo fiscal, e por mais essa razão, é que se visualiza o equívoco fiscal, o que torna a exigência fiscal improcedente, tanto em razões de mérito, quanto por revelar sua iliquidez e incerteza.

A seguir, analisa a multa aplicada, uma vez que diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda entende subsistir mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal, sendo que duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de mesma em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

No que atine ao primeiro ponto, afirma ser cediço que penalidades de tal *jaez* dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor, o que significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário de sua parte, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Em auxílio a tal entendimento, traz o teor da Súmula CARF 14, a qual entende pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, e uma vez inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso frisa que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja o do não confisco consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal, pelo qual se veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Traz ensinamento doutrinário a respeito.

Diz ter a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também sido objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco, transcrevendo Ementa de decisão da 2ª Turma do STF, em decisão do Ministro Moreira Alves publicada no Diário Oficial de Justiça de 29.de fevereiro de 1980, assim como entendimento do Ministro Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, o qual reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%.

Diz, ainda, que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, a exemplo, da apreciação na ADI 1075, cujo excerto transcreve, além de outras decisões mais recentes de Ilmar Galvão, e Joaquim Barbosa, além de decisões de esferas inferiores do Judiciário.

Arremata no sentido de que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o que o leva a requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Solicita, ainda, que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida, tendo em vista o teor do artigo 112, do CTN, igualmente copiado, ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, assim como as decisões judiciais transcritas, de igual modo.

Requer, em conclusão, que seja dado provimento à impugnação apresentada, para que seja decretada a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal, e sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Postula, ainda, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (artigo 112 do CTN), protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 106 a 108 aponta que o lançamento da Infração 01 se refere apenas a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, como detalhado nas planilhas de fls. 34 e 37, e nos Relatórios do SPED Fiscal/Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisição de Serviços às fls. 35/36 e à fl. 38. Já as planilhas de fls. 39 e 41, detalham dados das suas Notas Fiscais emitidas em operações de saídas (CFOP 5556) da mesma mercadoria (Eucatex), como devolução de Material de Uso e Consumo, tendo assim sido lançadas no seu SPED Fiscal/Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços, conforme Relatórios às fls. 40 e 42, demonstrando claramente tratar-se de produtos para o seu Uso e Consumo e não, como quer fazer crer agora, de produtos para o seu Ativo Fixo.

Portanto, assevera que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte para o seu uso e consumo, não lhe dão o direito ao crédito de ICMS destacado no documento fiscal de aquisição das mesmas, contrariamente ao tratamento dado a material de embalagem e ativo fixo, como disposto no artigo 309, inciso I, alínea “a” e VII do RICMS/BA, com a limitação para este último item de que o seu creditamento se dará, mensalmente, em quarenta e oito vezes, a partir da entrada dos referidos bens no seu estabelecimento (artigo 309, § 2º, inciso I, “b” do RICMS/BA).

Para a infração 02, aponta se imputa ao contribuinte a conduta ilegal de ter efetuado lançamentos no seu SPED Fiscal/Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisição de Serviços de créditos fiscais de ICMS não destacados em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga (em operações internas isentas), que o tinham como destinatário, como detalham e comprovam a planilha das fls. 10 às fls. 17, e os Relatórios do seu SPED Fiscal das fls. 18 às fls. 33 (exemplificamente os períodos de 09/2015 e 10/2015).

Assevera não há como justificar legalmente a sua conduta, que viu ou criou créditos fiscais do ICMS, onde os mesmos tanto não haviam (não há destaque do ICMS nos CTRC lançados), como não poderiam existir (operações internas beneficiadas com a isenção). Tendo lançado, inclusive, créditos fiscais de CTRCs cancelados, no caso, os CTRC 6060 e 6120 (fl. 14 da planilha Relação de CTe em Operações Internas (Isentas), sem o destaque do ICMS, lançado o Crédito Fiscal no Livro REM).

Conclui que diante da exposição dos fatos e argumentos acima, além do que já consta do presente Auto de Infração, ser de inteira Justiça e Direito que o mesmo seja julgado totalmente procedente.

Em 27 de abril de 2017, o feito foi convertido em diligência (fl. 111), a fim de que o autuante prestasse nova informação fiscal nos termos do artigo 127 § 6º do RPAF/99, enfrentando todos os argumentos defensivos postos pelo contribuinte, com concessão de prazo para conhecimento e manifestação do sujeito passivo, diante de omissões constatadas na informação fiscal, em relação a pontos arguidos pela defesa.

Em atendimento ao quanto solicitado, consta às fls. 114 a 115 verso a nova informação fiscal prestada, na qual o autuante anota estar claro o equívoco do contribuinte em citar o artigo 309 do RICMS/BA como amparo legal da sua ação de ter utilizado o crédito fiscal do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de material de uso e consumo (Chapatex e Eucatex), por não se tratar de mercadorias adquiridas por ele para comercialização, como material de embalagem ou de bens destinados ao ativo fixo, conforme planilhas e relatórios do SPED Fiscal do contribuinte (fls. 34 a 42), que indicam o CFOP 5556 (Devolução de compra de material de uso e consumo),

como lançado no seu livro Registros Fiscais dos Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços (fls. 39 a 42).

Já em relação à segunda infração lançada no Auto, esclarecer que o contribuinte não aponta nenhum dispositivo legal que sustente o lançamento no seu livro Registros Fiscais de Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisição de Serviços, dos créditos fiscais do ICMS sobre o Serviço de Transporte do qual é Tomador Destinatário do Frete, sem o destaque do ICMS nos CTRC enumerados nas planilhas das fls. 10 a 17, já que todas as operações são isentas do ICMS (operações internas), além de também ter efetuado o lançamento com Crédito Fiscal de CTRC Cancelado pelo emitente (CTRC nº 6060 e 6120).

Quanto à alegação defensiva de que o seu crédito do ICMS apurado mensalmente é maior do que o débito do ICMS Reclamado, o que ficaria demonstrado com o refazimento da sua escrituração fiscal, momento no qual a verdade material dos fatos se mostraria, diz que a escrituração fiscal do ICMS é de responsabilidade do contribuinte, com o auto lançamento das suas operações, que, dentro do prazo decadencial de cinco anos, poderá ser homologado ou não por Preposto do Fisco Estadual, e pela solução defendida, o auto lançamento das suas operações fiscais pode ocorrer de qualquer forma, seja ela irregular ou ilegal, que até possa gerar saldo credor fictício na conta corrente do ICMS, cabendo ao Fisco a apuração real dos fatos tributários, com uma nova escrituração fiscal paralela àquela já existente nos livros fiscais do mesmo, quando esse procedimento for mais interessante para o contribuinte.

Argumenta que sem esse processo de fiscalização e o resultante Auto de Infração, o contribuinte inevitavelmente se beneficiaria de um Crédito Fiscal indevido no valor histórico de R\$83.444,67, abatendo-o do ICMS a recolher em um período futuro, quando o seu conta corrente apresentasse saldo devedor, ou utilizando-o para fins de transferência a outros contribuintes ou estabelecimentos da mesma empresa, ou para quitar tributos devidos ao Estado.

Portanto, se posiciona no sentido de que o Auto de Infração lavrado reclamando esse crédito fiscal utilizado indevidamente pelo contribuinte, não é um ataque ao Princípio da Verdade Material, porque as infrações 01 e 02 nele lançadas estão soberbamente demonstradas e documentadas em planilhas e relatórios da escrituração fiscal do contribuinte, não tendo o contribuinte apresentado qualquer prova ou levantamento que pudesse contestar minimamente a existência das infrações, que se contrapusesse como verdade dos fatos àqueles relatados no auto de infração.

Fala, ainda, que a interpretação e aplicação do Princípio da Verdade Material não pode servir para descaracterizar e/ou atacar uma infração definida em Lei, que, se ignorada ou considerada letra morta da Lei, terá o seu lançamento condicionado a não existência de saldo credor do ICMS no livro fiscal do contribuinte. No caso concreto, a Verdade Material está demonstrada pela utilização de Crédito Fiscal Indevido, com o lançamento imediato no seu livro fiscal, cuja repercussão no seu recolhimento do ICMS ocorreria em qualquer período de apuração futuro, com prejuízo do ICMS recolhido pelo contribuinte. Esse fato é incontestável, a não ser que o contribuinte estornasse esses lançamentos antes do prazo decadencial, o que também somente poderia ocorrer antes de iniciado algum procedimento de fiscalização.

Aduz que se o prejuízo à Fazenda Pública Estadual não foi iminente, com a falta de recolhimento do ICMS nos períodos levantados, os fatos praticados pelo contribuinte têm potencial para atingirem esse prejuízo nos períodos de apuração futuros, por isso, a tipificação como infração pela Lei, invocando e transcrevendo o teor dos artigos 40, 41 e 42 da Lei 7.014/96 que criou o ICMS, estipular claramente as infrações, penalidades e multas relativas ao ICMS.

Frisa que além dos argumentos acima expostos, pela literalidade do texto da Lei nº 7.014/96 é infração à mesma a simples utilização indevida de crédito fiscal, caso do contribuinte tratado nas duas infrações lançadas no auto de infração discutido, sujeitando-o à penalidade de multa de 60% do valor do referido crédito indevido, inexistindo qualquer parágrafo nos citados artigos ou

mesmo na lei que restrinja o alcance desta infração e sua penalidade, tal como a existência de saldo credor do ICMS nos livros fiscais do contribuinte. O simples lançamento do crédito fiscal indevido nos livros fiscais do contribuinte já infla artificialmente este seu saldo credor.

Além disso, fala que na descrição das infrações do Auto de Infração, fica bem claro o que está ali lançado e está sendo reclamado do contribuinte, um texto claro que corresponde integralmente ao que dispõe a Lei 7.014/96, e para corroborar o entendimento e argumentos acima expostos, cita trechos do Acórdão JF 0266-03/05 e do voto do Relator Tolstói Seara Nolasco, em Recurso Voluntário aquela Decisão, no Acórdão CJF 0395-12/05, referente à situação assemelhada.

Retifica apenas parte do lançamento da Infração 01, diante da constatação de equívoco do seu lançamento no período de dezembro/2015, quando, de fato, o seu fato gerador teria ocorrido no período janeiro/2016, como se depreende da simples análise da planilha e relatório às fls. 37 e 38, ficando o Demonstrativo de Débito, após a correção, da seguinte forma:

Infração 01 – 01.02.02

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo (R\$)	Aliq. %	Multa (%)	Valor Histórico (R\$)
30/09/2015	09/10/2015	31.409,47	17,00	60,00	5.339,61
31/01/2016	09/02/2016	168.216,00	17,00	60,00	28.596,72

Quanto à exorbitância da multa aplicada, alegada pelo contribuinte na sua peça de defesa, o mesmo aponta que não foi comprovado o flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela e, que houve violação ao Princípio do Não Confisco, consagrado no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, os lançamentos fiscais de Créditos Indevidos (tanto de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo quanto de Serviço de Transporte isento da cobrança do ICMS, sem o destaque do ICMS, como também de Serviço de Transporte cujo documento, o CTCR, foi cancelado pelo emitente) pelo contribuinte em seus livros fiscais, procedimentos comprovados neste auto de infração e não debelados pelo mesmo, demonstram o erro ou equívoco por parte do mesmo em benefício próprio, com a formação e aumento do seu saldo credor no conta corrente do ICMS.

Já em relação ao aspecto constitucional ou não do percentual da multa aplicada, invoca o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não lhe cabendo no âmbito administrativo qualquer pronunciamento.

Conclui que tendo o contribuinte Auto de Infração lavrado contra si por utilizar-se indevidamente de crédito fiscal, na aquisição de mercadorias para o seu uso e consumo (infração 01) e, com a contratação de serviço de transporte como destinatário tomador (infração 02, em operações isentas do ICMS ou canceladas), infrações documentadas no presente auto, cujo mérito não conseguiu ser derrubado pelo contribuinte na sua peça de defesa, não tendo o Princípio da Verdade Material sido atacado com o lançamento do referido Auto, no sentido estrito de que as infrações ali lançadas estão satisfatoriamente comprovadas e não debeladas na peça de defesa do contribuinte, cuja repercussão no recolhimento do ICMS no período fiscalizado por parte do contribuinte se não foi imediato, porém, com a elevação do seu saldo credor, potencialmente estava lá à disposição do mesmo para o momento da formação de possível saldo devedor do ICMS na conta corrente.

Mantém o lançamento, com base nos argumentos expostos.

Cientificado para a devida ciência da informação fiscal prestada, inclusive através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), de fls. 117 a 118 verso, o sujeito passivo não se manifestou.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, ambas objeto de impugnação, por parte da empresa autuada, consoante relato acima.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, motivo pelo qual inexistem questões preliminares a serem analisadas.

Rejeito o pedido de realização de diligência e/ou perícia, como solicitado na peça defensiva, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; 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; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalto que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ (grifos do Relator):

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

Processo:	AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1
Relator(a):	Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
Julgamento:	12/05/2015
Órgão Julgador:	T3 - TERCEIRA TURMA
Publicação:	DJe 18/05/2015”

No mérito, em momento algum a defesa nega o cometimento da infração. Apenas e tão somente alega que tendo em vista a existência de saldo credor na sua escrita fiscal, o lançamento deveria ser julgado improcedente.

Ou seja: não há lide em relação ao uso indevido do crédito fiscal. Assim, em princípio as infrações, e conseqüentemente, o lançamento seria procedente.

A apreciação cinge-se apenas e tão somente ao argumento de que, existindo saldo credor na conta gráfica do contribuinte, não se poderia lançar o valor do imposto correspondente.

A questão há de ser analisada seguindo a linha de tempo. Até 27 de novembro de 2007, o lançamento era realizado no valor correspondente ao crédito fiscal utilizado indevidamente, acrescido da multa equivalente a 60% desse valor, pois a legislação até então vigente não atrelava

a utilização indevida do crédito fiscal a um eventual descumprimento de obrigação principal.

A condição imposta pela legislação a fim de propiciar a exigência de imposto e multa, era apenas e tão somente a ocorrência da escrituração do crédito fiscal, sendo tal entendimento foi atendido pela fiscalização, bem como por este Órgão nas discussões que envolviam o tema.

Em 27 de novembro de 2007, diante da promulgação da Lei 10.847, a qual passou a produzir efeitos a partir de 28 de novembro de 2007, a legislação tributária referente à utilização indevida de crédito fiscal foi modificada, passando a exigir uma análise conjunta do disposto nos incisos II, “f”, e VII, “a”, do artigo 42 da Lei 7.014/96, para que se chegasse à multa e ao valor a ser lançados, a saber:

Caso houvesse apuração de saldo credor do ICMS em valor superior ao crédito indevido, que não tenha importado em descumprimento de obrigação principal há de se aplicar apenas a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevido, nos termos do artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno, de modo a observar a repercussão financeira deste estorno nos meses subsequentes, até o momento que resultasse em saldo devedor do imposto;

Havendo apuração de saldo devedor ou credor inferior ao crédito indevido, o que determina descumprimento de obrigação principal, lança-se o valor do crédito indevido na primeira hipótese (saldo devedor) ou da diferença entre o crédito indevido e o saldo credor, na segunda hipótese, nos termos do artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Feitas tais considerações, analisando os fatos e elementos presentes nos autos, constato não ser possível o atendimento do pleito defensivo. Em primeiro lugar, diante do fato de que o roteiro de auditoria desenvolvido pelo autuante não importaria no refazimento da conta corrente fiscal do contribuinte, pelo fato do mesmo ser relativo a créditos fiscais (AUDIF 204), e não o relativo a conta corrente fiscal (AUDIF 201).

Além disso, não há elementos nos autos que comprovem ter havido o estorno dos créditos fiscais tidos como indevidos pela fiscalização e não contestados em sua essência pela empresa autuada, a qual, da mesma forma, não comprovou nos autos ainda manter em sua escrita fiscal saldo credor de imposto.

E mais: ainda que entendesse estarem os livros fiscais com erros, tendo em vista a norma regulamentar, deveria ter solicitado a devida autorização ao órgão de sua circunscrição fiscal, para o refazimento de tais livros, o que não se notícia nos autos.

Além disso, sabidamente, as aquisições de materiais para uso e consumo não propiciam a utilização de crédito fiscal, o que ocorrendo, e havendo tal utilização, ainda que o saldo credor alegado persista, não refere a verdade dos fatos, sendo o mesmo inflado pelo crédito indevido. Da mesma forma, na infração 02, na qual, a legislação somente admite o crédito devida e corretamente destacado em documento fiscal válido e hábil para tal, o que não ocorre, por exemplo, em relação a documentos fiscais cancelados, os quais não possuem o condão de produzir efeitos fiscais ou jurídicos.

Assim, há de persistir o descumprimento de obrigação principal apontado pelo autuante, e consequentemente, cabível o lançamento de imposto mais a multa correspondente a tal conduta, diante da repercussão a nível de imposto que as infrações apuradas implicaram.

Quanto ao ajuste na data da ocorrência da infração 01 indicado pelo autuante, para a ocorrência lançada no mês de dezembro de 2015 para o mês de janeiro de 2016, entendo correto o mesmo, em nome da verdade material, princípio que, ao contrário do alegado na peça defensiva, foi devidamente respeitado e atendido em seus pressupostos pelo autuante.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os 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 essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

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

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

O funcionário 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.

Por fim, para sepultar qualquer discussão judicial a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.

Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Diante do pedido feito, esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal, aproveitando o ensejo para informar que o artigo 159 do RPAF/99 foi revogado pelo Decreto 16.032, de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado do dia 11 de abril de 2015, com efeitos a partir de tal data.

Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de qualquer outro comentário.

Da mesma forma, não há que se falar em benefício da dúvida a favor do contribuinte inculpidado no artigo 112 do CTN, diante da clareza e cristalinidade do lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206915.3012/16-0** lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.444,67**, acrescido da multa de 60% previstas no artigo 42, incisos VII “a” e II, “f” respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2018

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA