

**A. I. Nº** - 232884.0001/17-7  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES S.A.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU DE SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/04/2018

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0053-05/18

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Por se tratar de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por retenção, é atribuída ao autuado, remetente das mercadorias, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo. Revisão efetuada pelo autuante em sede de informação fiscal reduziu o montante lançado. Não acolhidas as preliminares. Negado o pedido de perícia e/ou diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de janeiro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$219.600,75, bem como multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1. 07.02.03. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado, ocorrência constatada nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

A empresa autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 35 a 53, na qual após firmar a sua tempestividade bem como o envio da peça por meio eletrônico, além de declarar nos termos do art. 425, IV do CPC/2015, que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais, observa ser o lançamento, além de nulo, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente às infrações, no mérito, totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

Adentrando nas nulidades, anota a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, vez que, segundo previsão do artigo 196 do CTN “*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*”.

Fala ser a aplicável a legislação, o Decreto nº 7.629/99 (RPAF), que em seu artigo 28, § 1º (transcrito), especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência ao contribuinte do termo de início de fiscalização para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, e a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita preferencialmente na pessoa do contribuinte.

Aponta, ainda, o teor do parágrafo único do artigo 196 do CTN e artigo 28 do Decreto nº 7.629/99 (igualmente copiados), que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Argumenta que o autuante não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço 500008/17, sem, contudo, apresentá-la à empresa quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como, inviabiliza a

constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Diante desse contexto observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º do mencionado diploma regulamentar.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se rigorosamente às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (artigo 142, parágrafo único, do CTN). Traz decisões do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), relativas a diversos lançamentos, bem como posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará.

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

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

Argui a seguir, a preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, uma vez que o artigo 2º do RPAF/99 determina que, *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”*, todavia os referidos princípios estão sendo violados, diante do fato de que um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Ao não proceder desta forma, o autuante afrontou os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao artigo 39, inciso VI, do RPAF/99 (copiado).

Anota que o Autuante, no corpo do Auto de Infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal (planilha), e que embora mencione, não apresentando os documentos fiscais referentes aos valores indicados, não logrou por comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

Fala que se antecipando à alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da empresa, 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, vez que ausente a documentação fiscal mencionada no Auto, fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Tanto é verdade tal sustentação que o § 1º, do artigo 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.

Nessa diretriz, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), já se pronunciou em caso análogo, no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita

fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo Autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

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

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

Essa falha, portanto, a seu ver, demonstra que o levantamento apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõem o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim, e da forma como foi apresentado, o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração, necessitando o Autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deram respaldo.

Ao fazer mencionar que a defendente deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, opina não ser suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, inclusive do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado se sequer confirma o resultado apontado, somando-se, ainda, o teor do artigo 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Diz restar claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correto e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida, e para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (artigo 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquota.

Apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, desprezando, com isso, o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurada, em conformidade com o artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

No mesmo sentido aponta o artigo 18, II, IV, “a” do RPAF/99, que dispõe serem nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente, consoante transcrição, bem como colaciona Ementas dos Acórdãos JJF 2027/00, CJF 0384-12/02, deste Conselho.

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

Quanto ao mérito, argumenta que na infração 1 pesa contra si a acusação de que deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, referentes às sucessivas saídas de refrigerantes no Estado da Bahia, enquadradas no regime de substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2012, o que não procede à acusação fiscal, por duas razões.

A primeira dela consiste no fato de que não deixou de reter e recolher o ICMS, isso porque as operações de saídas indicadas pela fiscalização foram objeto de retorno, cuja nota fiscal de entrada fora emitida para anular a saída anterior, conforme notas fiscais e planilha com chave de acessos dos demais documentos fiscais de retorno, nos termos da legislação estadual, especialmente os artigos 636, inciso II, alíneas “a” e “b”, 654, incisos I a V do RICMS/97, bem como o artigo 450, incisos I e II do RICMS/12, todos trazidos em cópia, e, portanto, diante do retorno do produto ao seu estabelecimento, e mesmo que a saída tenha ocorrido sem a retenção e recolhimento do ICMS, não há razão para manutenção da exigência fiscal, diante da inexistência de prejuízo fiscal concretizado pelo cancelamento do fato gerador, uma vez que, caso contrário, seria colaborar para o enriquecimento sem causa do Estado, pois se exige imposto de saída, cuja circulação da mercadoria foi cancelada.

Aduz que o segundo equívoco da fiscalização decorre da discrepância entre os valores apontados na base de cálculo do ICMS-ST, com aqueles descritos na Instrução Normativa nº 04/2009, vigente à época do fato gerador, isto porque, muitas das mercadorias autuadas foram classificadas de modo equivocado pelo Autuante, o que gerou a fixação de uma base de cálculo em patamares mais altos do que aqueles efetivamente previstos para os produtos, conforme indica:

| Produto          | Instrução Normativa       | Autuante                  |
|------------------|---------------------------|---------------------------|
| COCA-COLAPET2LC6 | R\$ 3,20 x 06 = R\$ 19,20 | R\$ 21,60 (R\$ 3,60 x 06) |

Esse equívoco evidencia a fragilidade da acusação posta, eis que o saldo do imposto, supostamente devido, foi alcançado a partir da utilização de valores de pauta não aplicáveis às mercadorias autuadas. Por essa razão, a acusação fiscal figura-se improcedente, e diante do contexto apresentando e não havendo a infração descrita pela fiscalização, como demonstrado, chega-se à conclusão de que os valores apresentados pelo Autuante são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal, porque, baseado em presunção, o Fisco promoveu uma verdadeira revolução contábil ao lhe impor, não uma relação jurídica, mas uma relação de poder ou de força.

Invoca o princípio da estrita legalidade, o qual não permite qualquer tipo de presunção, ao proteger o contribuinte contra exigências que não estejam prescritas em lei. E assim, está a atuação transgredindo princípios constitucionais ao distinguir o que a norma não distinguiu, gerando uma incerteza jurídica incompatível com o Estado de Direito e a segurança jurídica, e consequentemente, esquece o Fisco que o nosso Sistema Tributário repele a figura das presunções, dos indícios e das ficções, posto que podem levar a inverdades, não correspondendo à realidade fática. Ao repelir tais iniciativas, eis que pode levar às conclusões errôneas, fantasiosas, inverídicas, como é o caso em questão. Trata-se, portanto, de presunção – sem base legal - contra o procedimento fiscal inerente à lavratura de ação fiscal que na hipótese partiu da suposição de saídas de mercadorias sem a retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária.

Assim, o Auto de Infração, em sua plenitude, fundamenta-se na utilização de presunção e no amparo desta, não se pode exigir imposto.

Adicionalmente, fala que a presunção não pode transgredir o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, nem servir de pretexto para o confisco, muito menos concede poderes ao fisco para cobrar acima do que é devido normalmente, até porque não pode ser considerada como penalidade. De fato, a presunção tem que levar em consideração todos os princípios que regem o sistema tributário, mormente a capacidade econômica do contribuinte e não de forma sub-reptícia de por em prática o confisco.

Desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

Defende o ponto de vista de que os elementos utilizados pelo Autuante para a lavratura da denúncia fiscal não foram, para tanto, utilizados com a devida cautela. Tomou-se por base

presunções e não os reais documentos que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado, o que por certo elide a lavratura do Auto de Infração. Logo, o crédito tributário exigido não subsiste e deve ser julgado improcedente.

Verifica no caso em lide, que a Ação Fiscal segue parte de uma prova indiciária. Não é sequer presunção. Com efeito, os indícios são elementos de menor intensidade probatória que as presunções, os quais podem levar – ou não – à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência.

Assim, seja por aplicação de presunção ou por indícios, o que se vê na verdade é que não se pode afrontar o princípio da legalidade, deixando o contribuinte submisso à vontade do fisco, ficando, a garantia da estrita legalidade ultrajada e desconsiderada pelo fisco estadual na medida em que sobrepõe a sua vontade na posição “*ultra legem*”, colocando em posição sobranceira a presunção dentro do Estado Democrático de Direito.

E obedecendo ao princípio da legalidade no Direito Tributário, o fisco deve proceder ao lançamento sempre que se verificar a ocorrência de fato impositivo, o que nem tangencialmente é o caso. A ocorrência do fato gerador não decorre de presunção, sendo que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos, não sendo isto faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal. Desta forma, improcede a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

E no caso, é inconcebível que o Fisco pretenda cobrar imposto sem previsão em lei, afrontando a norma Constitucional e pretenda exigir tributo como se a exigência tributária pudesse ser imposta por ato de força e não por força de lei. Portanto, por todo o exposto, não há qualquer dúvida de que a infração não procede.

Aborda a seguir, a exorbitância da multa aplicada, mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Duas as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa 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, entende 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, significando 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 da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência, e 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, percebe 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, no 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.

Aduz que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi 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, e nesse

contexto, em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal 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, conforme decisões que colaciona.

E não poderia ser diferente, vez 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 faz requerer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução à patamar razoável (entre 20% e 30%).

Além disso, sustenta deva ser levado em consideração também o benefício da dúvida, diante do fato do artigo 112, do CTN ser claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, e pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação, estando o direito cheio de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, roga que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

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

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

Informação fiscal constante às fls. 136 a 138, aponta que em fiscalização vertical para cumprimento da Ordem de Serviço nº 500008/17, verificou as operações realizadas pela Autuada no exercício de 2012, tendo apurado a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas sucessivas saídas de refrigerantes para o Estado da Bahia no valor histórico de R\$ 219.600,72, e os demonstrativos de folhas 10 a 13 são resumos dos contidos e entregues à Autuada mediante recibo (fl. 32), em mídia (fl. 31), dado ao seu grande volume de folhas para serem impressas.

Quanto às preliminares de nulidade, observa que as mesmas não se enquadram em nenhuma das previsões expressas no Artigo 18 do RPAF/99. Assevera ter sido a ação fiscal concluída em interstício menor que 90 (noventa) dias, tendo a empresa sido intimada via Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 08), do qual deu ciência em 04/01/2017, e a ciência no “Termo de Início de Fiscalização”, de fl. 09, conforme comprovado no PAF, em 04/01/2017.

Relativo à “preterição do direito de defesa” (fls. 41 a 45), entende descabidos os comentários uma vez que as peças processuais por si só deixam claras as acusações, conforme demonstrativos de fls. 10 a 13, entregues mediante recibo, e mídia contendo os referidos demonstrativos em meio eletrônico, conforme documento de folhas 31/32 do PAF, observando terem sido os demonstrativos muito bem analisados pela Autuada à vista dos argumentos defensivos apresentados e acatados, como se verá a seguir, na abordagem do mérito.

Em resumo, diz serem alegações muito desconexas que não encontram amparo no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia e Legislação Tributária.

No mérito, após firmar ter a empresa autuada apresentado cópias de Notas Fiscais (fls. 83 a 132), assim como mídia (fls. 82), relacionando essas Notas Fiscais com as do demonstrativo de fls. 12/13 (completo na mídia de fls. 31), informando se tratem de retorno pelo motivo da mercadoria não ter sido entregue, e apesar de não haver nessas Notas Fiscais clara referência às Notas Fiscais de saídas (relacionadas no demonstrativo da mídia de fl. 31), confirmam quantidades e mercadorias específicas (descrição da mercadoria), pelo que acata e exclui do

levantamento fiscal as referidas Notas Fiscais originais de saídas.

Frente ao segundo questionamento, fala em “*forma insensata*” colocada pela Autuada ao declarar que “*muitas das mercadorias autuadas foram classificadas de modo equivocado pelo Autuante*” (fl. 47), dando a impressão de que foi constatada a inserção do valor da Pauta Fiscal incorreta em várias mercadorias de diferentes códigos, o que afirma não ter ocorrido, diante do fato da empresa somente fazer menção, à mercadoria COCA-COLAPET2LC6.

Reconhece o erro de digitação do valor de R\$21,60, quando o correto é R\$19,20, conforme Instrução Normativa Nº 04/2009, tendo retificado os citados demonstrativos de fls. 10 a 13.

Conclui que ao contrário do que assevera a Autuada, o levantamento fiscal deixa claro o cometimento da transgressão aos dispositivos legais expressos na Legislação Tributária, no que tange à falta de apuração e recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas saídas de refrigerantes para o Estado da Bahia, e uma vez reconhecido e retificado o erro quanto à inserção da Pauta Fiscal da mercadoria COCA-COLAPET2LC6, código “5”, assim como a exclusão das Notas Fiscais que foram objeto de retorno das mercadorias, através das Notas Fiscais de entrada cujas cópias estão anexas (fls. 83 a 132), retifica o valor do Crédito Tributário de R\$219.600,72 para R\$182.312,11 (cento e oitenta e dois mil, trezentos e doze reais e onze centavos), de acordo com o seguinte demonstrativo:

**Infração 01 – 07.02.03**

| Data Ocorr. | Data Vcto  | B. Cálculo | Aliq. % | Multa (%) | Vr. Histórico |
|-------------|------------|------------|---------|-----------|---------------|
| 31/01/2012  | 15/02/2012 | 107.767,88 | 17%     | 60,00%    | 18.320,54     |
| 28/02/2012  | 15/03/2012 | 104.230,88 | 17%     | 60,00%    | 17.719,25     |
| 31/03/2012  | 15/04/2012 | 119.999,76 | 17%     | 60,00%    | 20.399,96     |
| 30/04/2012  | 15/05/2012 | 88.008,88  | 17%     | 60,00%    | 14.961,51     |
| 31/05/2012  | 15/06/2012 | 87.616,71  | 17%     | 60,00%    | 14.894,84     |
| 30/06/2012  | 15/07/2012 | 61.382,94  | 17%     | 60,00%    | 10.435,10     |
| 31/07/2012  | 15/08/2012 | 98.854,29  | 17%     | 60,00%    | 16.805,23     |
| 31/08/2012  | 15/09/2012 | 93.736,24  | 17%     | 60,00%    | 15.935,16     |
| 30/09/2012  | 15/10/2012 | 86.862,35  | 17%     | 60,00%    | 14.766,60     |
| 31/10/2012  | 15/11/2012 | 66.971,65  | 17%     | 60,00%    | 11.385,18     |
| 30/11/2012  | 15/12/2012 | 89.848,59  | 17%     | 60,00%    | 15.274,26     |
| 31/12/2012  | 15/01/2012 | 67.144,00  | 17%     | 60,00%    | 11.414,48     |

Requer a procedência da ação fiscal com o julgamento procedente em parte do Auto de Infração, com a condenação da Autuada ao recolhimento do Crédito Tributário de R\$182.312,11, com acréscimo de multa e encargos moratórios.

Cientificada do teor da informação fiscal (fl. 144), a empresa autuada retorna ao feito (fls. 146 a 148), onde, após reafirmar a sua tempestividade e a observância do teor do § 3º, do artigo 8º, do RPAF, aduzindo que embora tenha apresentado mídia contendo a chave de acesso das notas fiscais de retorno, bem como indicado a nota fiscal de saída que ora fora anulada, o Autuante deixou de considera-las, sem qualquer justificativa, considerando apenas as apresentadas fisicamente.

Questiona que, se para a fiscalização a mera indicação do número da nota fiscal e sua respectiva chave de acesso é suficiente para comprovar a infração descrita no Auto de Infração, porque não poderia da mesma forma aceitar as indicadas pelo contribuinte, se, conforme fora constatado, houve efetivo retorno do produto, e não considerar a mídia apresentada por ela, seria utilizar dois pesos e duas medidas para um mesmo ato (apresentação das notas fiscais através das chaves de acesso). Entende ter restado comprovada que a exigência fiscal não procede.

Ante o exposto, reitera os termos da defesa inicial, bem como a mídia apresentada que confirma o retorno das mercadorias e notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Mais uma vez encaminhado ao autuante para posicionamento frente à manifestação apresentada, (fls. 151 a 153), relata ter levantado na ação fiscal determinada pela OS n.º 500008/17, que abrangeu o exercício de 2012, o Crédito Tributário no valor de R\$ 219.600,72, decorrente da falta de

apuração e recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas sucessivas saídas de mercadorias enquadradas naquele regime, sendo tal exigência, inclusive, objeto de resposta à Consulta formulada pelo Contribuinte, conforme documentos de fls. 14 a 16.

Anota que em sede de defesa, a abordagem do mérito do Contribuinte impugnou parte do lançamento sob a alegação de que algumas Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo que embasa a autuação (fls. 10 a 13), cuja mídia se encontra à fl. 31 foram objeto de retorno por não terem sido entregues aos destinatários, apensando mídia de fls. 82 e cópia de Notas Fiscais (fls. 83 a 132). No mesmo sentido, comprovou ter havido erro de inserção do valor da Pauta Fiscal referente à mercadoria COCA-COLAPET2LC6.

No mérito, garante que na Informação Fiscal prestada foram acatadas todas as Notas Fiscais relacionadas na mídia apresentada pelo Contribuinte (fl. 82), assim como conferidos os documentos fiscais ali elencados com as cópias anexadas (fls. 83 a 132), e nenhuma Nota Fiscal deixou de ser considerada; quiçá, excluída, estando esta na mídia e/ou anexada em cópia. A alegação do Contribuinte em sua manifestação (fl. 147) é infundada, assim como não apresenta prova concreta da sua acusação, que seria informar qual Nota Fiscal não foi excluída, desde que anexada ou relacionada na mídia, depreendendo ser tal fato uma medida de caráter meramente protelatório, contrária ao que preceitua o RPAF.

Conclui afirmando que todas as Notas Fiscais relacionadas na mídia de fl. 82, apensadas pelo contribuinte, foram devidamente conciliadas com as do levantamento fiscal (mídia fl. 31), inclusive pela chave de acesso, diga-se de passagem, sendo excluídas aquelas que estavam relacionadas no demonstrativo fiscal, objeto da autuação, bem como foi reconhecido e retificado o erro quanto à inserção da Pauta Fiscal da mercadoria COCA-COLAPET2LC6, código “5”. Desta forma, mantemos o demonstrativo de débito descrito na Informação Fiscal (fls. 136 a 138), que reduz a exigência de R\$ 219.600,72 para R\$ 182.312,11 (cento e oitenta e dois mil, trezentos e doze reais e onze centavos), reproduzindo o demonstrativo anteriormente elaborado.

Assim, à luz dos fatos expostos e comprovados, reitera a procedência parcial do Auto de Infração, com a condenação do contribuinte ao recolhimento do Crédito Tributário de R\$ 182.312,11, acrescido de multa e encargos moratórios.

O feito foi dado como instruído em 19 de junho de 2017, consoante Termo de Instrução de fl. 156, sendo pautado para a sessão do dia 06 de julho de 2017. Em 28 de junho de 2017 foi peticionado substabelecimento por parte dos advogados da empresa (fls. 161 e 162).

Após o processo ser pautado, foi apensada petição da defesa (fl. 166), a qual contém mídia eletrônica (CD), na qual, segundo a defesa, conteria comprovantes de que as operações de saídas indicadas pela fiscalização foram objeto de retorno, o que motivou a conversão do feito em diligência, a fim de que o autuante não somente tomasse conhecimento do teor das mesmas, como se manifestasse em relação ao seu conteúdo, prestando nova informação fiscal, sendo concedido prazo para manifestação do contribuinte após este ato (fl. 172).

Em cumprimento da tal determinação, foi o sujeito passivo intimado a apresentar demonstrativo em planilha formato Excel, vinculando as notas fiscais do “*Demonstrativo da falta de retenção e recolhimento do ICMS substituição tributária nas saídas, no Estado, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária*” com as notas fiscais constantes da mídia por ela anexada aos autos, diante do fato de que tais documentos não fazem qualquer referência às notas fiscais relacionadas no demonstrativo apresentado.

O sujeito passivo se manifestou (fls. 178 a 180), prestando os devidos esclarecimentos, inclusive observando que renomeou os arquivos das notas fiscais, (fl. 179) outrora apresentados, fazendo constar o número da chave de acesso da nota fiscal de retorno correspondente à nota fiscal de saída e da mesma forma, indicou na planilha em anexo a chave de acesso correspondente ao retorno da saída.

Informa que a planilha fiscal, contendo o número das notas fiscais de saída que supostamente deixaram de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, há uma falha na



indicação de sua numeração que decorreu do sistema de escrituração fiscal, isso porque, o campo indicativo do número da nota fiscal no Registro 50 do Sistema de Escrituração Fiscal (SEF) só contempla no máximo 06 dígitos, consoante o Manual de Orientação do Convênio nº 57/95, que dita as regras sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados.

Continuando, o autuado pontuou que conforme consignado no item 11.1.9A, possuindo a nota fiscal numeração superior a seis dígitos, como é o caso das notas fiscais de saída indicadas pela fiscalização, o leiaute do programa apenas considera, a título de escrituração do documento fiscal, os seis últimos dígitos, desconsiderando, portanto, os números iniciais. Assim, a numeração da nota fiscal de saída indicada no campo “*dados adicionais*” da nota fiscal de retorno, contempla a numeração integral da saída.

Apresenta planilha e notas fiscais de retorno pela chave de acesso para facilitar a identificação da correspondência entre a nota fiscal de saída e a de retorno.

Em 15 de janeiro de 2018, a empresa autuada peticiona no sentido de informar que efetuou pagamento parcial do débito do Auto de Infração, no valor total de R\$ 244.112,84, na forma comprovada pelo DAE que apresenta, sendo o valor do imposto R\$ 180.649,43 (fs. 187 e 189 a 191).

O autuante se manifesta à fl. 195, no sentido de que deu ciência da Manifestação e juntada de documentos, informando o reconhecimento e quitação do valor apurado na diligência saneadora.

Consta dos autos (fls. 197 e 198), extrato de pagamento colhido no sistema de arrecadação da SEFAZ, comprovando os recolhimentos efetuados pela empresa.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, qual seja, a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado.

Muito embora tenha havido pagamento de parcela substancial do valor retificado pelo autuante em sede de informação fiscal, ainda remanesce valor a ser analisado, o que passo a fazê-lo neste momento, enfrentando todas as questões postas pelo sujeito passivo em suas intervenções no feito.

Aprecio, inicialmente, as preliminares postas pela defesa. Em primeiro lugar, o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do artigo 39 do RPAF/99, tendo o autuante produzido os devidos demonstrativos, devidamente entregues ao sujeito passivo, o qual compareceu em sede de defesa e em todos os diversos atos processuais praticados posteriormente, abordando com clareza e precisão todos os aspectos do lançamento realizado, apresentando seus dados, contestando a acusação de forma plena, não se podendo falar da presença, em qualquer momento, do trâmite processual de cerceamento de defesa, ainda que ténue motivo, pelo qual não acolho tal argumento.

Além disso, na forma do artigo 142 do CTN, “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”, complementando no seu parágrafo único, que “*a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”.

Por tal norma, percebe-se claramente que a Lei (lembrando que o CTN se encontra equiparado a legislação complementar), estabelece os parâmetros para a constituição do crédito tributário via lançamento, no que foi obedecida pelo autuante, quando da lavratura do Auto de Infração.

Da mesma forma, no presente caso, a fiscalização, para a constituição do crédito tributário, baseou-se de forma satisfatória e correta, vez que todos os dispositivos mencionados como infringidos e as penalidades aplicadas possuem a sua raiz no diploma legal *stricto sensu*, não tendo qualquer conduta dentre as imputadas ao sujeito passivo, falta de previsão legal ou normativa, dispensando, pois, qualquer motivação outra ou justificação.

Também não vislumbro qualquer descumprimento do teor do artigo 100 do CTN, ou de qualquer outra norma legal que pudesse invalidar o lançamento, no qual a defesa pode intervir intensamente, praticar todos os atos a que tinha direito, exercitando plenamente o seu direito de defesa, participando do contencioso fiscal de maneira efetiva, sem que o processo apresente qualquer mácula que o possa invalidar, quer sob o ponto de vista formal, quer material. Descabe, pois, se falar em cerceamento de defesa, e mais ainda, em falta de clareza na acusação fiscal, vez que ao longo de quase um ano se discutiu a fundo a matéria objeto do lançamento, tendo a autuada a combatido desde o primeiro momento, de forma a deixar bastante claro a compreensão do motivo da autuação, da forma de apuração do imposto, inclusive tendo sido realizada diversas diligências no sentido de aclarar a discussão, e procurar se exercer de forma incessante o princípio do contraditório, da ampla defesa, e dos demais princípios do processo administrativo fiscal.

Além disso, a própria defesa apontou equívocos cometidos pela autuação, o que valeu na informação fiscal prestada, o reconhecimento e correção por parte do autuante, o que, sem sombra de dúvidas, denota perfeito e pleno conhecimento e entendimento do teor da acusação fiscal.

Ainda assim, existem outras questões preliminares a serem enfrentadas: a primeira delas diz respeito à arguição de que existiria por parte da defesa a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e a segunda de cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações.

Quanto à preliminar de incerteza acerca da apresentação da Ordem de Serviço e do seu correto cumprimento, não vejo como prosperar. 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. Sendo um documento interno, a sua apresentação não se configura como obrigatória ao preposto fiscal.

Abordando o aspecto normativo da Ordem de Serviço, Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. José Bushatsky Editor, pág. 67), esclarece 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.

A este respeito também 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.

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.

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

De igual importância para a apuração do fato em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso tenha representado prejuízo para a parte.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber antecipadamente que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

Invoco a respeito do tema, trecho de voto em decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJP 0326-12/11, no qual destaco os seguintes excertos do voto condutor daquela decisão prolatada pela então Conselheira Mônica Maria Roters:

*“...o início de 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 (art. 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 (art. 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 (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é 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 (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.*

*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/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:*

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

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

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

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

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo.

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 08), acerca do início dos trabalhos de fiscalização, dando a devida ciência em 04/01/2017, e a ciência no “Termo de Início de Fiscalização”, de fl. 09, se deu na mesma data. Como a ação fiscal se findou em 30/01/2017 com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o

término da ação fiscal durou exatos vinte e seis dias, prazo extremamente inferior aos noventa dias aduzidos pela defesa, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização. Ademais, em contraposição ao argumento da incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para aquela empresa a ser autuada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

Nesta ótica, e diante dos fatos acima narrados, foi plenamente respeitado o aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que a ação fiscal foi desencadeada contra si, em função de determinação legal, consubstanciada em Ordem de Serviço, fato que, ao meu entender, concorre para a plenitude do lançamento, e afastamento de qualquer pecha de nulidade a respeito do mesmo quanto a tal aspecto.

No tocante à alegada ausência de documentação, pelo fato do autuante ter mencionado notas fiscais de saídas de mercadorias emitidas pela própria empresa autuada e o fato de não as ter entregue em meio físico, apenas em mídia, o que viria a se constituir em cerceamento do direito de defesa, esclareço antes de mais nada que de acordo com o artigo 123, do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina neste momento a defesa apresentada.

Dáí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade de a empresa produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a autuada teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra documentado no sentido de embasar a acusação fiscal, sendo todos os elementos que fundamentaram a fiscalização foram entregues ao sujeito passivo, ainda que em mídia, não merecendo acolhida argumento em contrário posto na peça defensiva, esclarecendo que no processo judicial eletrônico, já amplamente utilizado em diversas instâncias e Tribunais, toda a tramitação é eletrônica, com o que parece, à vista da argumentação defensiva, não concordar muito a defesa.

Além disso, o fato da fiscalização ter entregue os elementos que embasaram a autuação em mídia

não trouxe qualquer prejuízo quer para a empresa, quer para o processo, ou mesmo para o direito de defesa, amplamente exercido.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

*"[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva".*

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente à possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à empresa, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há que se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, mas também, contraditá-lo, como bem o fez, apontando, inclusive, equívocos que teriam sido cometidos pela fiscalização.

Por outro lado, não se perca de vista que os elementos que ensejaram a autuação são especificamente notas fiscais de saídas emitidas e em poder da autuada, a qual, neste momento, até por uma questão de lealdade processual, não pode alegar em sentido contrário, muito menos exigir ou protestar pela indicação das chaves de acesso respectivas, até pelo fato da sua escrituração fiscal ser feita através dos números das notas fiscais e não somente pelos números das chaves de acesso.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, 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.

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.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, 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 formulada.

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:

*“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”*

Ademais, quando entendida necessária, se determinou ao curso do feito a realização de diligência, na busca da verdade material.

Passo, pois, à análise do mérito da autuação. A acusação é de que o sujeito passivo deixou de reter e recolher imposto devido a título de substituição tributária.

Inicialmente, gostaria de firmar posição no sentido de que a acusação fiscal não se trata de presunção mas sim de constatação de fato verdadeiramente ocorrido.

Para Igor Tenório e J. Motta Maia (Dicionário de Direito Tributário. São Paulo: José Bushatskey, 1975. pg. 315) presunção é: *“Meio de prova consistente em conclusões ou deduções que se podem extrair de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. É meio de prova indireta. Presunção absoluta, presunção comum são duas modalidades distintas pelas suas consequências. No primeiro caso, se trata da chamada presunção jurídica, a que não se admite prova em contrário. No segundo caso, elas caracterizam os indícios, ou presunções do homem”*.

Ou seja: constitui-se numa relação com vínculo jurídico, que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Em que pese vasta discussão doutrinária a seu respeito, Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pg. 258), citando o entendimento de Gilberto Ulhôa Coelho, refere ser legal o recurso do legislador às ficções e presunções sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressamente ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior.

A consequência mais comum da presunção é a inversão do ônus da prova, que passa daquele que acusa para aquele que é acusado.

Já no presente caso, o que se verifica não é tal figura, vez ter a fiscalização detectado a emissão de notas fiscais com produtos sujeitos à substituição tributária, sem que o respectivo imposto fosse calculado, destacado no documento fiscal ou recolhido, o que vem a ser evidência, jamais

presunção, eis que fundada em documentos emitidos pelo sujeito passivo, devidamente apontados e indicados nos demonstrativos elaborados e não em ilações ou suposições.

Da mesma forma, não se há de falar em prova indiciária, conforme já visto acima. Fatos não são indícios. A prova indiciária, de larga aplicação no processo penal, não tem a mesma característica no processo administrativo tributário.

Através dela o julgador se pautará por indícios, pressupostos, ou até mesmo por ilações de que o fato probando ocorrera. Daí chamar-se de indiciária. Assim a mesma se identifica mais como um modo de raciocínio do que um meio de prova propriamente dito. Por esse ângulo, vê-se que impera a dedução, a inferência fundada em um fato conhecido (já provado, indiscutível). Esse, o fato sabido, demonstrado, verdadeiro, servirá de apoio para alcançar-se o fato pretendido como prova (fato controverso, probando). O evento conhecido (indício) insinua o fato obscuro (perseguido como prova), havendo um liame a unir ambos.

A tese defensiva se estriba basicamente em dois pilares: a cobrança de valores em operações que não se consumaram e a aplicação errônea de pauta fiscal para o produto que indica.

Em relação às operações que não se concretizaram, segundo argumento defensivo, por motivo de retorno das mercadorias ao estabelecimento de origem sem a configuração da realização das operações, com o qual o autuante concordou após cotejar e correlacionar as notas fiscais de saídas com aquelas de retorno, verificando a coerência de quantidades e produtos, e ajustando o demonstrativo inicialmente elaborado.

Procedeu corretamente o autuante ao desconsiderar para efeito de lançamento tais operações, vez que as mesmas não se consumaram e por consequência inexistiu o fato gerador para a operação, sendo assim, desapareceram as razões para a existência de tributação das mesmas, vez que não foram realizadas as operações.

Quanto ao segundo argumento, qual seja, a da aplicação incorreta da Instrução Normativa nº 04/2009, de 27 de fevereiro de 2009 que estabeleceu valores de pauta fiscal a serem observados em operações, inclusive com refrigerantes, em seu item 05, valores estes a serem observados nas operações com os produtos que menciona, o autuante, quando da elaboração do demonstrativo, para efeito de base de cálculo considerou preço diverso do contido naquele instrumento normativo para o produto “coca cola 2 litros c/6”, o que repercutiu no valor lançado, incorretamente e em prejuízo da empresa autuada. Alertada pela defesa, refez os cálculos aplicando o correto valor, o que ocasionou a redução no demonstrativo, conforme apresentado. Os demais produtos foram calculados corretamente sem qualquer repercussão na base de cálculo.

Logo, concordo com a redução procedida pelo autuante, diante da observância dos valores de pauta fiscal vigentes para os produtos inseridos na autuação.

Não procede o argumento de que o autuante apenas retificou e ajustou o lançamento de forma parcial, vez que da leitura dos demonstrativos ajustados e indicados no presente lançamento, verifico que todos os documentos foram analisados, com a exclusão daqueles nos quais se comprovou estar amparada a defesa em seus argumentos.

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas dos Estados de Pernambuco e Ceará, as mesmas não fazem coisa julgada no Estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da defendente. Quanto aos Acórdãos deste CONSEF, da mesma forma não vinculam o julgador diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como por dizerem respeito a situações diversas das aqui alegadas.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o 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 e criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

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

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

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como igualmente do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão 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 a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

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

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, visto inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada e nos documentos constantes da segunda informação fiscal prestada, o que invalida tal argumento.

O reconhecimento do sujeito passivo de parte da acusação fiscal, em valor aproximado ao apurado pelo autuante quando de sua informação fiscal, tornou a lide inexistente quanto a tal aspecto.

Desta forma, com base na argumentação desenvolvida e motivos expostos, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$182.312,11, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante, já reproduzido nas linhas acima.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232884.0001/17-7**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.312,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 20 de março de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEIA - JULGADOR