

A. I. Nº - 207182.0011/15-0
AUTUADO - AFC COMERCIAL DE ESTIVAS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ RAIMUNDO LIMA
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/05/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0063-03/18

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO EFETUADO A MENOS. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. **Infrações subsistentes. 2.** CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. **Infração subsistente. 3** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. **Infração não elidida. 4.** DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. OPERAÇÃO DESTINADA AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **Acusação não elidida. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/11/2015, exige crédito fiscal no valor de R\$312.767,32, através das seguintes infrações:

Infração 01 - 07.01.02. Efetuou o Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, no mês de fevereiro de 2014. Exigido o valor de R\$884,46, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 07.15.01. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de agosto de 2014. Exigido o valor de R\$1.530,00, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 05.03.02. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$116.075,36, acrescidos das multas de 100%;

Infração 04 - 01.02.06. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$192.929,47, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da

Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março, julho, agosto e novembro de 2014. Exigido o valor de R\$1.348,03, acrescido da multa de 60%;

O autuado apresenta peça defensiva às fls. 238 a 255, inicialmente suscita a nulidade do Auto de Infração lavrado, indica a ocorrência de cinco infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de defesa, devendo, só por este fato, ser julgado nulo, eis que, fere os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Diz que corroborando a existência de lesão ao seu direito de defesa e a possibilidade do Autuante proceder a uma correta lavratura de Autos de Infração distintos para cada infração, tome-se o que dispõe o art. 40, do RPAF-BA/99, cujo teor transcreve. Pondera esclarecendo que a expressão “poder” aí não se trata de uma faculdade, mas de verdadeiro dever na medida em que se está diretamente ligada à preservação de um direito fundamental do administrado, o seu exercício da ampla defesa.

Registra que não se precisa aqui teorizar acerca da natureza dos direitos fundamentais e de sua estrutura basilar num Estado Democrático de Direito, bastando deixar assente que a pretensa faculdade da Administração Fiscal torna-se verdadeira obrigação quando se trata de garantir ao administrado a preservação do seu direito fundamental assegurado constitucionalmente e elevado à condição de cláusula pétrea.

Afirma parecer que o Autuante desconhece as regras que disciplinam o PAF no âmbito do Estado da Bahia ao proceder na unificação de infrações em um único auto, vilipendiando o seu direito de defesa.

Prossegue observando não ser esse o único vício, haja vista não haver uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se, o Autuante, a imputar o não recolhimento do imposto de circulação de mercadoria e serviços sem, contudo, discriminar elementos mínimos necessários ao conhecimento da autuação e, assim, garantir seu direito de defesa.

Registra não haver descrição mínima da ocorrência do fato gerador, especificação do porquê das alíquotas aplicadas, indicação do porquê não houve o abatimento dos créditos na operação anterior e até mesmo porque deve ser considerado responsável tributário na sistemática da substituição tributária.

Indaga como seria possível ter assegurado o seu fundamental direito de defesa, se não lhe é possível descortinar a ocorrência do fato gerador da ínfima descrição contida no auto, tampouco da capitulação dada pela autoridade autuante.

Diz ser elementar a conclusão de que o Auto de Infração é nulo por não conter elementos mínimos ao exercício do seu direito de defesa, pois, além de ausência de concreta descrição do fato gerador, a própria configuração da responsabilidade tributária resta nula.

Registra que nas infrações 01 e 02 o Autuante lhe enquadra como substituto tributário na antecipação tributária. Prossegue lembrando que, a antecipação tributária, para configurar a responsabilidade do substituto exige a presença de alguns requisitos, como dispõe o art. 125, inciso II, alínea “b”, do RICMS-BA/12, cujo teor transcreve. Acrescenta observando que, por mais que a regra do §1º do citado dispositivo tenha sido objeto de revogação por parte do Dec. 12.444/2010, a norma, ainda vigente, não deixa dúvidas que a responsabilidade tributária só restará configurada quando se demonstrar que o remetente da mercadoria não fez o devido recolhimento ou o fez em valor a menos. Menciona que, para se configurar a sua responsabilidade como supletiva no presente caso, deve, primeiro, haver a constatação de que não houve recolhimento do tributo por parte do remetente da mercadoria para, só depois, a exação vir a pesar sobre o estabelecimento destinatário. Arremata esclarecendo que se trata de substituição tributária por antecipação, devendo haver a retenção do imposto, com o seu destaque na nota fiscal, por parte do remetente da mercadoria, só sendo possível a exigência do crédito tributário em face do destinatário quando restar demonstrada nos autos o esgotamento de todas as possibilidades de

exigência do tributo do responsável por substituição.

Revela que não se verifica no Auto de Infração qualquer referência à impossibilidade de exigência do imposto em relação ao remetente, responsável tributário por antecipação. Assevera que, sequer, existe qualquer tentativa de exigir o tributo em face do remetente da mercadoria. Lembra que tal requisito deve constar no corpo do Auto de Infração, pois, sequer é possível falar em convalidação do vício no bojo do PAF, na medida em que, de igual modo, não existe em momento algum do Processo Administrativo Fiscal o cumprimento do quanto estabelecido pela norma em comento.

Assevera, ainda, que não se está diante de norma cuja essência seja vazia e prime exclusivamente pela formalidade. Diz que a norma em comento constitui verdadeira garantia fundamental da autuada haja vista que sua pretensa responsabilidade no caso em testilha é supletiva, só surgindo após o cumprimento do ônus imposto à autoridade fiscal pelo art. 125, inciso II, alínea “b”, do RICMS/BA.

Menciona que, uma vez não cumprido o que estatui o art. 125, inciso II, alínea “b”, do RICMS/BA, restará impossibilitado o fisco de exigir o imposto em face do adquirente de mercadoria oriunda de outra unidade da federação na sistemática da substituição tributária por antecipação.

Destaca ainda no âmbito da nulidade do presente auto que a Infração 04, consistente no uso indevido de crédito fiscal, de igual forma, não preenche os requisitos necessários para lhe garantir o exercício regular do seu direito de defesa. Prossegue assinalando que inexistente qualquer descrição da suposta creditação indevida. Observa que o fisco se limita a afirmar tal conduta, arbitrar valores e aplicar multa sem ao menos indicar onde, como e quando houve a utilização indevida de creditação tributária.

Diz ser nulo o próprio Auto de Infração e qualquer exigência tributária sem que antes tenha diligenciado no uso de todos os meios possíveis de exigir o imposto do remetente das mercadorias em questão.

Revela que, analisando detidamente o lançamento tributário efetuado no auto em epígrafe, mormente no que se refere às supostas entradas e saídas de mercadoria ensejadoras do fato gerador tributário do ICMS, e cotejando com os Autos de Infrações nº 180.597.0006/12-5 e 147.365.0188/14-0, verifica-se que quase a totalidade do imposto, ora apurado, já o foi exigida nestes dois Autos de Infração.

Registra que as entradas e saídas de mercadoria em seu estabelecimento nos exercícios em questão são exatamente as mesmas daquelas lançadas nos Autos de Infrações nº 180.597.0006/12-5 e 147.365.0188/14-0, configurando verdadeiro *bis in idem*, na medida em que o fisco lançou o tributo por três vezes em face dos mesmos fatos geradores.

Arremata frisando que, já estando em discussão os fatos geradores objeto do presente Auto de Infração em Autos de Infração diversos, de nº 180.597.0006/12-5 e 147.365.0188/14-0, há de ser reconhecida a total improcedência do presente.

Declara que inexistem fatos geradores do ICMS por antecipação tributária no caso em tela.

Reafirma que não ocorrera o fato gerador das Infrações 01, 02 e 03, qual seja, não houve entrada e, por consequência, saída, das mercadorias objeto de apuração de seu estabelecimento. Observa que o fisco parte da presunção de que a existência de notas fiscais em nome da autuada é suficiente o bastante para configurar a ocorrência do fato gerador.

Registra que notas fiscais existentes no sistema interno da SEFAZ/BA não demonstram, nem comprovam que tenham as mercadorias ali indicadas adentrado ao seu estabelecimento, sendo certo que jamais apresentou ao fisco aquelas notas fiscais. Remata assinalando que se não comprovam o ingresso em seu estabelecimento das mercadorias indicadas não podem, por isso, fazer qualquer prova da ocorrência de fato gerador de tributo.

Pondera que nem o próprio fisco tem aptidão para garantir a ocorrência do fato gerador, haja vista que a premissa da presunção da ocorrência do fato gerador adotada pela autoridade autuante é demasiadamente frágil. Acrescenta esclarecendo que somente a existência de notas fiscais em sistema interno da SEFAZ/BA não importa, em absoluto, o reconhecimento da efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento da empresa autuada, sobretudo quando a própria contribuinte não reconhece tais aquisições, não as escritura, comunica ao fisco acerca do uso indevido dos seus dados cadastrais e o próprio agente autuante não tem a certeza sobre a ocorrência do fato gerador.

Revela não haver qualquer referência nos autos acerca da origem de tais notas fiscais, não existindo também de Termo de Arrecadação por parte da autoridade autuante que pudesse inferir que tais notas estivessem de posse da empresa autuada. Continua frisando que o Fisco ao não indicar a origem das notas que está utilizando para lastrear a exação, não se tem a necessária certeza sobre a ocorrência do fato gerador de todo o tributo lançado, tampouco se consegue comprovar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa contribuinte. Arremata sustentando que outra conclusão não resta senão a que impõe total insubsistência da autuação.

Lembra que a antecipação tributária do ICMS constitui-se numa sistemática de apuração e cobrança do tributo estadual na qual o fato gerador é considerado ocorrido antes mesmo da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento comercial respectivo, por ocasião do mero ingresso de mercadorias no território do respectivo Estado-Membro do contribuinte do Imposto, com o registro das respectivas Notas Fiscais no sistema de Fiscalização instalado nas fronteiras entre os Estados. Diz tratar-se, portanto, de uma presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS. Prossegue destacando que, não obstante isso, é preciso aduzir que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte. Continua explicando que o contribuinte pode comprovar, por exemplo, que as mercadorias registradas nos sistemas fazendários sequer chegaram a ingressar no estabelecimento comercial comprador, em razão de furto, roubo ou outra circunstância alheia à vontade do contribuinte. Arremata assinalando que, caso as mercadorias adquiridas jamais cheguem às mãos do contribuinte, o tributo não será devido, sob pena de se cair em confisco.

Reproduz entendimento dos Tribunais pátrios colacionando como exemplo a ementa do julgado - Processo AI-AgR 337655 AI-AgR - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a) CARLOS VELLOSO STF. Assinala que não poderia ser outra a exegese da norma constitucional limitante do poder de tributar insculpida no art. 150, §7º, da CF/88, cujo teor parcial transcreve.

Revela que na específica hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido na substituição tributária, não há tributo algum a pagar ou, já tendo sido o mesmo pago, é o caso de se operar a restituição do indébito.

Observa que, além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, o mesmo também foi autuado por suposta saída de mercadoria “apurada através de saldo credor de caixa”. Continua observando que esta última infração não tem o menor respaldo dentro da configuração do fato gerador e da sua responsabilização tributária.

Assevera que a análise do saldo credor em caixa não configura fato gerador do imposto lançado. Acrescenta que, tampouco tal análise tem como aptidão presumir ou configurar a existência de crédito tributário de ICMS. Arremata assinalando que, entender de modo diverso é aceitar ilações para configurar a responsabilidade tributária da autuada e “legitimar” a interferência da potestade estatal no patrimônio particular ao arrepio de todas as normas garantidoras dos direitos fundamentais.

Sustenta que a responsabilidade acessória de escriturar em seus livros toda a movimentação tributável vem sendo cumprida à risca. Prossegue destacando que, nesse sentido, os livros fiscais

da autuada devem ser levados em consideração em relação à presunção, repise-se, relativa, de ocorrência do fato gerador na antecipação tributária por substituição. Remata aduzindo que, se não há registro nos livros fiscais de entrada das mercadorias com base nas quais se apurou o ICMS, cujas notas fiscais foram registradas nas barreiras fiscais tendo seu estabelecimento como comprador, é porque ditas mercadorias jamais chegaram ao seu estabelecimento comercial.

Diz ser cediço que tem sido comum que estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal. Continua revelando que de maneira criminosa, efetuam compras junto a grandes fornecedores de mercadorias, fornecendo os dados de CNPJ e inscrição estadual de empresas sérias. Acrescenta que, de algum modo, esses compradores conseguem fazer com que, após a carga transportada atravessar a barreira fiscal estadual, ela chegue a um estabelecimento diverso e completamente desconhecido daquele constante na Nota Fiscal de destino. Revela que diversas denúncias fiscais já foram protocoladas na Secretaria da Fazenda, por muitos empresários, dando conta dessa situação catastrófica. Arremata frisando que, desta feita, foi a “agraciada”, dando-se conta somente após a respectiva autuação por esta Fazenda Estadual.

Reafirma que sua escrituração fiscal é regular, mesmo quando não recolhe eventual Imposto por circunstâncias mercadológicas adversas, nunca deixa de registrar a entrada e saída das mercadorias pertinentes. Revela que, tanto é assim que já foi autuada em outra oportunidade porque registrou a saída das mercadorias, mas efetuou o recolhimento a menos do ICMS devido.

Afirma que a escrituração fiscal, nesse caso, deve prevalecer, pois também possui presunção de veracidade. Como dito, a antecipação do ICMS por substituição tributária é uma presunção apenas relativa de que o futuro fato gerador venha a ocorrer, admitindo prova em contrário. Nesse caso, a prova em contrário é justamente a escrituração contábil-fiscal da autuada, a militar em seu favor, dadas as circunstâncias antes descritas.

Assinala que na presunção de ocorrência do fato gerador, tem-se que o ingresso das mercadorias no Estado de destino é suficiente para configurar a presunção relativa exigida no art. 150, §7º, da CF/88. Acrescenta afirmando que a escrituração contábil do sujeito passivo da obrigação é prova igualmente hábil para ilidir a presunção relativa, cabendo ao fisco a contraprova de que as mercadorias efetivamente entraram no estabelecimento da empresa. Afirma que a situação dos autos salta ainda mais aos olhos quando se observa que na escrituração contábil consta o registro de operações cuja obrigação principal não fora adimplida integralmente, pois, se seu intuito fosse lesar o fisco é elementar que não haveria a escrituração de qualquer operação não efetivamente recolhida.

Aduz que além do documento de escrituração contábil do sujeito passivo da exação em testilha, as próprias circunstâncias em que se deram a autuação denotam a clara fragilidade da presunção de entrada de mercadoria na sistemática da substituição tributária, sendo imperioso que o Fisco faça robusta prova da efetiva entrada de mercadoria no estabelecimento da autuada sob pena de ilegitimidade de qualquer autuação pelos fatos em questão. Frisa que os fatos geradores presumidos jamais ocorreram, a julgar pelos cotejos entre os livros contábeis e os registros da Secretaria da Fazenda, colhidos nas barreiras fiscais do Estado da Bahia. Remata sustentando que o tributo lançado - ICMS antecipado por substituição tributária - é, portanto, indevido.

Colaciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Processo AGA 200802438701 AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 1116433 Relator MAURO CAMPBELL MARQUES Sigla do órgão STJ).

Diz restar patente a não comprovação, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerado do ICMS em questão, mormente quando a empresa autuada consegue trazer à baila provas e circunstâncias capazes de infirmar a presunção relativa da ocorrência do fato gerador na sistemática da

substituição tributária.

Ressalta que a exação, tal qual posta no presente feito administrativo, constitui-se em verdadeiro *bis in idem* pró fisco, na medida em que olvidou para o postulado constitucional da não cumulatividade do tributo em questão.

Lembra que o ICMS é um Imposto de natureza não cumulativa, o que significa que o montante do ICMS devido na operação anterior é compensado contabilmente com o montante do tributo na operação seguinte.

Assevera que ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% sobre o total das Notas Fiscais em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o ICMS acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência.

Admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, certamente o tributo em questão seria infinitamente menor do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS, basicamente, sobre o resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias.

Pondera que, somente admitindo sandice do empresário regularmente estabelecido, pode-se supor que o mesmo deixe de lançar mercadorias adquiridas na escrituração fiscal e as vendas também sem a escrituração fiscal, como se fez neste Auto de Infração. Revela que o empresário sabe de antemão que toda a mercadoria adquirida fora da unidade federativa passa pelas barreiras fiscais e é registrada nos sistemas fazendários. Prossegue assinalando que, sabendo disso, é preferível lançar as mercadorias adquiridas na escrituração fiscal, bem como suas respectivas vendas, ainda que não recolha o ICMS devido, já que, neste caso, deverá ao Fisco apenas o ICMS apurado na operação de saída após ter se creditado do ICMS apurado na operação de entrada.

Aduz que não escriturar equivaleria a dever ao Fisco o ICMS integralmente da operação de entrada, sem obter a compensação creditícia regular supra mencionada.

Indaga o que a autoridade autuante deveria ter feito diante de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil. Em seguida responde que deveria arbitrar o valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurar o ICMS devido nesta operação e abater do ICMS devido na operação de entrada (devido por substituição tributária), para então apurar o valor efetivamente devido. Arremata registrando que, não tendo adotado essa sistemática, o Fisco lhe impôs um ônus excessivamente grande, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS.

Revela que a situação salta aos olhos quando se observa que na suposta Infração 05 o agente autuante imputa a infração de deixar de “recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais”. Menciona que se a infração se resume da diferença entre alíquotas, não poderia a empresa contribuinte ser autuada na alíquota máxima do ICMS, em 17%. Remata frisando ser elementar que deveria ser calculado o tributo apenas sobre a diferença das alíquotas e não sobre a alíquota total, o que denota o claro *bis in idem*.

Destaca que o montante apurado no presente Auto de Infração, em verdade, constitui-se em crédito de ICMS a ser compensado nas operações subsequentes aos fatos geradores, o que resultaria num débito a pagar infinitamente menor.

Pondera que, caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, ser reconhecido o direito de se compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo. Arremata assinalando que, isso tudo considerando que de fato tenha havido o fato gerador presumido pela substituição tributária, o que jamais ocorreria.

No tocante às multas sugeridas no Auto de Infração, aduz que a multa aplicada na infração à

legislação tributária em questão é absolutamente fora de propósito e confiscatória, atingindo as alíquotas de 60% e 100%.

Sustenta que em nenhuma das infrações agiu com má-fé. Quanto à primeira, assevera não ter havido, sequer, a aquisição das mercadorias indicadas, como restou sobejamente demonstrado nestas razões. Por isto, diz entender ser impossível falar em má-fé por parte da autuada a justificar a imposição de penalidade tão gravosa.

Traz a colação ementa de decisão do Supremo Tribunal Federal (RE 523471 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 06/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209 Parte(s) AGTE.(S): UNIÃO ADV.(A/S): PFN - CINARA KICHEL AGDO.(A/S): INDÚSTRIA DE CALÇADOS MARLIN LTDA ADV.(A/S): RUY COSTA E OUTRO(A/S)), em Acórdão recente, divulgado no Diário da Justiça Eletrônico em 22/04/2010, já teve oportunidade de expor o afastamento de multa de 60% sem justificativa para tanto, por ser absolutamente confiscatória, nos termos da proibição contida na Constituição Federal.

Aduz que, assim sendo, também em relação à multa imposta deve o Auto de Infração ser julgado improcedente. Sustenta não faltar ao órgão fazendário competência para reconhecimento de inconstitucionalidade na aplicação da lei. Prossegue lembrando que além de vinculada ao princípio da legalidade, a Administração Pública deve obediência-mor à Constituição Federal, sendo-lhe defeso olvidar para atos inferiores que lhe vilipendiem.

Cita decisão a própria jurisprudência do STF - Supremo Tribunal Federal é consolidada no sentido da possibilidade de Tribunal Administrativo reconhecer in concreto a inconstitucionalidade de lei o ato normativo, consoante se verifica no enunciado da Súmula 347 - cujo teor reproduz.

Lembra que não se está defendendo o controle abstrato de normas por tribunais administrativos, função exclusiva do STF quando o parâmetro é a CF/88. Revela que, em função da submissão à Constituição Federal, tem os tribunais administrativos pátrios o dever de reconhecer em concreto eventual inconstitucionalidade na aplicação da lei. Cita posição do Ministro do Supremo Tribunal Federal, LUÍS ROBERTO BARROSO (BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. Rio de Janeiro: Saraiva 1996. p. 387) e JOSÉ FREDERICO MARQUES (MARQUES. Apud. BARROSO. ob. cit. p. 388).

Revela a possibilidade deste órgão colegiado fazendário afastar a aplicação da sanção revendo a multa sugerida no Auto de Infração, uma vez que a própria Lei nº 7.014/96 faculta essa competência em seu art. 42, §8º, cujo teor transcreve.

Assevera que no presente caso, onde sua boa-fé é gritante na medida em que cumpre a obrigação acessória, ao escriturar os fatos geradores mesmo quando, por situações adversas e inerentes à atividade empresarial, deixa de recolher a obrigação principal, a aplicação de multas à base de 60% e 100% é inconstitucional por ser desproporcional e confiscatória, não podendo este Conselho quedar-se silente a respeito.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 259 a 262, inicialmente destaca que o impugnante, no primeiro momento de sua defesa questiona o fato de se ter sido lavrado apenas um instrumento abrangendo diversas infrações, fato este que, para ela, “*fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório*” e, assim, postula a nulidade do Auto de Infração.

Afirma que o arrolamento de várias infrações em um único auto de infração, não foi, não é e nunca será motivo de anulação do mesmo e nem fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório e está conforme a legislação pertinente.

Revela que o art. 4º, do RPAF-BA/99, citado pela defesa, o verbo poderá abrir uma possibilidade, pois, em qualquer dicionário, verificar-se-á que o verbo poder indica: ter a faculdade de; ter possibilidade; dispor de força e autoridade. Arremata sustentando, portanto, tratar-se de uma faculdade do autuante, a seu critério, e não uma exigência legal.

Quanto à alegada falta de correta descrição do fato gerador do tributo, revela que o impugnante apresenta uma “falsa ignorância”. Assevera que o PAF contém todos os elementos necessários e obrigatórios para a caracterização das infrações nele contidas.

Em relação à responsabilidade do contribuinte nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, afirma ser descabida a pretensão do autuado, no presente caso, de que sua responsabilidade tributária seria supletiva no caso de o Estado da Bahia provar a impossibilidade de cobrar o tributo dos remetentes.

Assevera que as entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, consideradas no PAF em discussão são originárias de Estados não signatários de convênios ou protocolos, portanto não há de se falar em responsabilidade supletiva. Explica que cabe ao autuado demonstrar quais situações de responsabilidade supletiva foram negligenciadas em desconformidade com a legislação fiscal.

No tocante ao uso indevido de créditos fiscais, assinala que o defendente utilizou-se de créditos destacados nas notas fiscais referentes a mercadorias com fase de tributação já encerrada, ou seja, com pagamento do imposto por substituição tributária e, por conseguinte, com saídas não tributadas.

No que concerne à alegação da defesa de que de ocorrera *bis in idem*, esclarece que os Autos de Infração citados na defesa referem-se a períodos distintos, portanto, fatos geradores diversos, não configurando o alegado *bis in idem*.

Quanto à inexistência dos fatos geradores do ICMS por antecipação tributária informa que todas as notas fiscais eletrônicas que embasaram as Infrações 01 a 03 encontram-se relacionadas nos demonstrativos nelas indicados e à autuada foram entregues, em meio magnético, todos os DANFES correspondentes às notas fiscais relacionadas.

Afirma que os demonstrativos trazem todas as informações concernentes às notas fiscais. Observa que o defendente divaga, aludindo, inclusive situações não relativas ao foco em debate.

Assevera que a omissão de saídas tendo como base saldo credor de caixa trata-se de uma presunção legal, cabe ao defendente a não confirmação do fato presumido. Arremata explicitando que, a verdade é que, simplesmente, o autuado não registrou as referidas notas em seus livros fiscais.

No tocante a não cumulatividade do ICMS, esclarece que o autuado, mais uma vez, que fazer acreditar em sua “ingenuidade” quando discorre sobre a não cumulatividade do ICMS e sua não observância pelo preposto fiscal.

Explica a substituição tributária encerra a fase de tributação e não há porque a utilização do crédito fiscal destacado na nota fiscal, nem do antecipado. Revela que na antecipação parcial o contribuinte utiliza-se como crédito o ICMS destacado e o efetivamente recolhido. Assevera que foram observadas no levantamento fiscal essas duas condições, conforme se verifica nos demonstrativos anexos ao presente.

Em relação aos argumentos da defesa de que as multa sugeridas no Auto de Infração confiscatória, fls. 252 a 255, assinala não ter competência para enfrentar essa matéria.

Afirma que pelo expendido, mostra-se cristalina a intenção do Autuado em procrastinar o julgamento do Auto de Infração, lavrado com zelo e lastreado em documentos e demonstrativos que não deixam dúvidas da qualidade de seu trabalho e da exatidão dos valores exigidos.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, esta 3ª JF, converteu os autos em diligência, fl. 273, para que o Autuante refizesse os demonstrativos das Infrações incluindo o código de acesso das notas fiscais eletrônicas arroladas no levantamento fiscal e que fossem entregues cópias ao Impugnante e reaberto o prazo de defesa de sessenta dias, bem como, que fossem acostados aos autos cópias dos dois Autos de Infração apontados na defesa e se comprovadas as alegações do Autuado que se refizesse os demonstrativos contemplando as exclusões, correções e ajustes cabíveis.

Auditor designado para realizar a diligência apresenta o resultado da diligência, informando que foram gerados e anexados aos autos os demonstrativos analíticos das infrações constantes do Auto de Infração incluindo a discriminação de todas as notas fiscais de entradas e saídas com as respectivas chaves de acesso, fls. 274 a 316.

Observa que também acostou aos autos cópias Autos de Infração de nºs 180587.0006/12-5 e 147365.0188/14-0, com os respectivos demonstrativos, fls. 317 a 356.

Constam às fls. 357 a 358, intimação ao sujeito passivo do resultado da diligência e dos novos demonstrativos gerados e informando da reabertura do prazo de defesa de sessenta dias. Entretanto, o Defendente não se manifestou no prazo regulamentar.

VOTO

O impugnante suscitou a nulidade do presente Auto de Infração alegando que a indicação da ocorrência de cinco infrações fiscais em um único auto de infração, o que dificulta, sobremaneira, a produção da defesa, ferindo os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, citando, inclusive o art. 40, do RPAF-BA/99, para destacar a previsão de que o autuante pode lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa.

Verifico que o defendente não carrou aos autos qualquer comprovação inequívoca de sua dificuldade na elaboração de sua defesa. Convém salientar que o citado art. 40, do RPAF-BA/99, apenas faculta a possibilidade da lavratura de mais de um Auto de Infração, portanto, inexistente qualquer determinação impositiva. Não acato a alegação defensiva, considerando que foram indicadas neste Auto de Infração cinco infrações, inexistindo dificuldade alguma para compreensão dos fatos. Ademais, na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos elaborados pelo autuante, por ocasião da realização de diligência determinada por essa 3ª JF, fls. 273 a 356, que dão suporte são compreensíveis, indicam pormenorizadamente os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e dos valores exigidos.

O defendente também suscitou nulidade por não haver nos autos descrição mínima da ocorrência dos fatos geradores, especificação do porquê das alíquotas aplicadas e a indicação da razão de não ter sido abatido os créditos fiscais das operações anteriores, bem como não consta a justificativa de sua atuação como responsável tributário na sistemática da substituição tributária.

Rejeito a essa segunda preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo as multas tipificadas consoante as irregularidades apuradas e o débito exigido conforme explicitados nos levantamentos e documentos acostados aos autos. Constam também na Descrição dos Fatos, fls. 01 a 03, para cada uma das infrações, bem como foram anexados os correspondentes aos demonstrativos de apuração, fls. 17 a 47, e ajustados após o atendimento de diligência e acostados às fls. 274 a 316. Assim, resta patente que presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Não deve prosperar também a alegação da defesa de que as exigências, objeto da presente autuação, teriam sido as mesmas que constam dos Autos de Infração de nºs 180567.0009/12-5 e 147365.0188/14-0, lavrados anteriormente contra seu estabelecimento, haja vista que o período dos fatos geradores que tratam os aludidos autos são anteriores a janeiro de 2014, portanto, não implicam repercussão alguma atinente ao presente feito, de acordo com as cópias acostadas aos autos na segunda diligência realizada.

No mérito, as Infrações 01 e 02 imputam ao sujeito passivo, respectivamente, a falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária (fevereiro-2014) e o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial (agosto-2014), consoante demonstrativos acostados às fls. 17 a 25.

Nas operações interestaduais a antecipação tributária e antecipação parcial têm suas exigências estatuídas, respectivamente, no inciso II, do art. 8º, §3º, do art. 23, e no art. 12-A, ambos da Lei 7.014/96.

Observo que o levantamento fiscal foi efetuado com base em Nota Fiscal Eletrônica, encontrando-se identificada a chave de acesso para necessária consulta. Neste caso, entendo que existem elementos suficientes para confirmar a realização das operações em nome do autuado, ficando caracterizado que houve a realização de operação sujeita à substituição tributária e de operações sujeitas à antecipação parcial.

A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05).

Convém salientar ser obrigatório o uso do Documento Auxiliar da NF-e (DANFE), conforme estabelecido nos termos de Ajuste SINIEF, para acompanhar o trânsito das mercadorias ou facilitar a consulta dos documentos fiscais eletrônicos, e o DANFE somente poderá ser utilizado para transitar com as mercadorias após a concessão da Autorização de Uso.

Quanto ao argumento do Autuado de que não adquiriu as mercadorias, constato que o emitente do documento fiscal objeto da autuação pode ser identificado por meio do DANFE e respectiva chave de acesso. Neste caso, se houve utilização indevida de dados cadastrais pelo fornecedor, o destinatário (autuado), visando se ressarcir de danos morais e materiais, pode acionar judicialmente o fornecedor, haja vista que o remetente das mercadorias poderá ser obrigado a ressarcir o dano moral pela utilização indevida da razão social e dados cadastrais do destinatário, além de ser obrigado ao pagamento ao valor exigido no Auto de Infração, ficando caracterizada a prática de crime contra a ordem tributária, sujeitando-se ao devido processo penal a ser movido pelo Estado.

A alegação defensiva não pode ser acolhida no sentido de anular a autuação fiscal, uma vez que ficou caracterizada a infração relativa à entrada neste Estado de mercadorias sem o devido pagamento do imposto, e este CONSEF tem decidido, de forma reiterada, que as notas fiscais eletrônicas referentes a mercadorias destinadas a um contribuinte constituem prova da realização de operações de aquisição pelo destinatário, inexistindo necessidade de a fiscalização acostar aos autos outras provas. A existência das referidas notas fiscais eletrônicas é considerada prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais devem ser produzidas pelo contribuinte, no sentido de destituir a exigência fiscal. Ou seja, as notas fiscais obtidas pela fiscalização deste Estado indicam que as mercadorias circularam no território baiano.

O defendente também alegou que, admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, o tributo em questão seria infinitamente inferior do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago do ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS sobre o

resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias. Caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, entende que se deve, ao menos, reconhecer ao autuado o direito de se compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo.

Não acato a alegação defensiva, considerando que em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, na apuração do tributo devido são deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, ou seja, o imposto a ser antecipado será calculado aplicando-se a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação, e do valor do imposto resultante será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

Constato que não assiste razão ao Defendente, ao alegar ser atribuição do remetente a antecipação do imposto, haja vista que as operações arroladas na Infração 01 são oriundas de Estados que não celebraram Convênio ou Protocolo com o Estado da Bahia.

Por outro lado, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, ficando vedada a utilização de crédito fiscal. Isso implica dizer que, com o encerramento da fase de tributação, houve a realização efetiva do fato gerador presumido e, salvo exceções expressas na legislação, não há crédito fiscal a ser utilizado, tanto em relação ao ICMS da operação normal como o imposto antecipado.

O defendente deveria apresentar as provas do não cometimento das infrações, nos termos do art. 123, do RPAF-BA/99, e não cabe a este órgão julgador buscar outras comprovações, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas.

Assim, resta evidenciado nos autos o cometimento pelo Impugnante dos itens 01 e 02 da autuação.

Concluo pela subsistência das Infrações 01 e 02.

A infração 03 decorre da constatação de saldo credor da conta “caixa” trata-se de presunção legal prevista no art. 4º, §4º, da Lei 7.014/96. O saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Em suas razões de defesa o Impugnante não apresentou elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal, além dos já enfrentados em sede de preliminar.

Constato depois de examinar os novos demonstrativos elaborados pelo Auditor designado que a acusação fiscal resta devidamente configurada.

O Autuado foi intimado a tomar ciência dos demonstrativos refeitos e reaberto o prazo de defesa e não se manifestou nos autos.

Mantida a Infração 03.

A Infração 04 cuida da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Ao compulsar as peças que consubstanciam a acusação fiscal desse item da autuação, verifico resta patente nos autos que o Impugnante se apropriou de créditos fiscais referentes às operações interestaduais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição, ou seja, com a fase de tributação já encerrada, conforme se verifica nos demonstrativos de apuração acostados aos autos.

Em sede de defesa, o Autuado não carrou aos autos qualquer elemento capaz de elidir a

acusação fiscal, nem mesmo apontou qualquer inconsistência nos demonstrativos de apuração.

Nestes termos, concluo pela manutenção da Infração 04.

A Infração 05 apura a falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

A exigência, objeto desse item da autuação, está prevista no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Não deve prosperar a alegação da defesa de que fora aplicada indistintamente a alíquota de 17%, independente do Estado de origem das mercadorias.

O compulsar os demonstrativos as fls. 43 e 44, verifico que o cálculo foi realizado de forma correta eis que considerou o crédito destacado na nota fiscal e exigiu a diferença decorrente da alíquota interna. Portanto, não há que se falar em aplicação indistinta da alíquota de 17%.

Logo, concluo pela subsistência da Infração 05.

O defendente também contestou a multa exigida no presente lançamento alegando que a referida multa é confiscatória e desproporcional. Afirmou que em nenhuma das infrações agiu com má-fé, e que o STF, em Acórdão recente, já teve a oportunidade de expor o afastamento de multa de 60% sem justificativa para tanto, por ser confiscatória. Citou o §8º, do art. 42, da Lei 7.014/96.

Observo que as penalidades encontram-se previstas em dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos no art. 42, inciso II, alíneas “d” e “f”, inciso VII, alínea “a” e inciso III, da referida Lei. Observo que o §8º, do art. 42, da Lei 7.014, citado pela Defesa, foi revogado pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12. Além disso, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de inconstitucionalidade das leis, em face do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal, não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207182.0011/15-0**, lavrado contra **AFC COMERCIAL DE ESTIVAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$312.767,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$196.691,96 e de 100% sobre R\$116.075,36, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR