

**A. I. Nº** - 206903.0001/17-8  
**AUTUADA** - WBR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VESTUÁRIO LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/06/2018

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0066-05/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo e/ou ativo permanente do estabelecimento. Em sede de informação fiscal, a autuante confirma a inexistência da infração. Infração improcedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovado que as mercadorias tiveram tributação no momento das saídas das mercadorias descabe o lançamento do imposto. Infrações insubsistentes. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Infração reconhecida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Negado o pedido de realização de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 06 de fevereiro de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$153.087,38, além de multa de 60%, bem como multa pelo descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. 06.05.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Monta o débito apurado R\$6.208,00, para fatos ocorridos em janeiro, fevereiro, maio, julho a outubro e dezembro de 2014 e janeiro, março, a julho, setembro a novembro de 2015.

INFRAÇÃO 2. 07.01.01. Deixou de efetuar o recolhimento 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 total de R\$103.204,72, para ocorrências no período de outubro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a março de 2015.

INFRAÇÃO 3. 07.01.02. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e/ou do exterior, no valor de R\$5.508,66, correspondente a ocorrências em maio, julho, setembro e outubro de 2015.

INFRAÇÃO 4. 07.15.05. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal,

com saída posterior tributada normalmente, nos meses de outubro a dezembro de 2013, com valor de R\$38.166,00.

Tempestivamente a autuada por seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 29 a 63, onde inicialmente, após firmar a tempestividade e resumir os fatos até então ocorridos, argumenta ser o Auto de Infração em epígrafe nulo, eis que houve evidente cerceamento ao direito de defesa, posto que a Fiscalização não apresentou, ainda que minimamente, os métodos, critérios e fórmulas utilizados para chegar no montante do imposto exigido, estando ausentes ainda, os requisitos de liquidez e certeza. Eis que em relação à “Infração 1”, para um mesmo período foram apresentadas diferentes bases de cálculo, alíquotas e montante de tributo devido, bem como em relação às “Infrações 2 e 3” não foi apresentado cálculo analítico da antecipação tributária e multa.

Fala que em que pese a impossibilidade de apresentação de defesa do mérito das alegações ventiladas pela Fiscalização, ante a ausência de demonstração dos métodos, critérios e fórmulas com base nos quais o crédito tributário foi constituído, conforme restará demonstrado, recolheu regularmente o ICMS no período autuado, razão pela qual não há o que se falar em exigência de imposto.

No que tange à infração 4, por conta do valor envolvido e da aplicação do relevante percentual de multa previsto pelo artigo 45 da Lei nº 7.014/96, apresenta comprovante de pagamento relacionado à integralidade dos valores exigidos no referido item e requer desde logo o reconhecimento do referido pagamento.

Como questão preliminar, aduz a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa e ausência de certeza e liquidez, nos termos do artigo 2º, *caput*, do RPAF/99, o qual repete a garantia constitucional previsto no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna, segundo o qual são assegurados aos litigantes e aos acusados, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, uma vez ser premissa básica para o exercício dessa garantia que ao litigante ou acusado seja dado pleno conhecimento da infração que lhe está sendo imputada e dos seus fundamentos, sob pena de assim não o fazendo, ser-lhe concedida uma ilusória chance de defesa.

Por essa razão é que além da previsão genérica constante do *caput*, do artigo 2º acima referido, a legislação estadual também exige que por ocasião da lavratura de Autos de Infração, seja feita “*a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta*” (artigo 39, inciso III, do Decreto nº 7.629/99), sob pena de nulidade, nos exatos termos do artigo 18, inciso II, do Decreto nº 7.629/99.

Na falta dessa descrição, aduz ser o contribuinte impossibilitado não apenas de defender-se contra a acusação que lhe é feita, como também de decidir, caso pudesse saber do que está sendo acusado e da eventual procedência dessa acusação, pelo pagamento do crédito tributário exigido, com as reduções de multa garantidas na legislação.

Indica que sempre que se procede de forma diversa da legalmente prescrita, acusando-se o contribuinte sem uma explicação clara e precisa das infrações que lhe são imputadas e dos respectivos fundamentos/motivos, este Conselho de Fazenda Estadual tem declarado nula a exigência fiscal, considerando o lançamento irregular em razão do cerceamento de defesa, trazendo como exemplo Ementas dos Acórdãos nºs JJF 0292-02/12, JJF 0088-03/03 e CJF 0219-12/11.

Fala que não se pode esquecer que, sem a demonstração dos métodos, dos critérios e das fórmulas utilizadas pela administração pública para efetuar o lançamento fiscal, torna-se igualmente inviável a possibilidade de o contribuinte defender-se, pois também dessa maneira não lhe é dado a conhecer, clara e precisamente do que está sendo acusado, e no presente caso o que se vê é que não lhe foram dadas essas condições mínimas para conhecer e compreender exatamente do que está sendo acusado, pois não lhe foram informados os métodos, os critérios e as fórmulas com base nos quais o suposto crédito tributário foi constituído.

Em relação à infração 01, relativa ao suposto não recolhimento do DIFAL quando da transferência interestadual de material de uso e consumo no período de 2014 a 2015, aduz que a autuante não

apresentou os métodos, os critérios e as fórmulas com base nos quais o suposto crédito tributário foi constituído, apresentando “Demonstrativo do cálculo” apenas para 01/2014, 08/2014, 10/2014, 01/2015 e 03/2015, demonstrativo este que além de conter informações diversas daquelas constantes no Auto de Infração, não se presta a elucidar os critérios adotados no cálculo do imposto supostamente devido.

Aponta existirem gritantes divergências entre os valores e bases de cálculo constantes do Auto de Infração e aqueles constantes do “Demonstrativo do cálculo” e “Lista de notas/itens”. Neste contexto, a título exemplificativo, destaca o fundamento da infração 1 em relação ao período de 01/2014, conforme descrito no lançamento.

Assevera que se depreende do acima ilustrado, que a autuante parece apontar que em 01/2014 a Impugnante deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL) à alíquota de 10%, na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo e/ou consumo cujo valor da operação teria Base de Cálculo de R\$3.961,90, o que resultaria em imposto a pagar no montante de R\$396,19.

Ilustra que o “Demonstrativo do Cálculo” do período, todavia, apresenta informações totalmente distintas, apontando como base de cálculo de sua autuação o montante de R\$9.238,50 e como DIFAL devida o montante total de R\$1.341,05, o que resulta na aplicação de uma alíquota de 15%, dos quais já teria recolhido o montante de R\$944,86, resultando no montante de R\$433,76 de imposto a pagar.

Já na “Lista de notas/itens”, por sua vez, a Autoridade Fiscal novamente se contradiz, apontando como base de cálculo da infração o montante de R\$7.888,50 e como DIFAL incidente o montante de R\$1.341,05 (o que resulta na aplicação de uma alíquota de 17%), destaca.

No sentido de embasar suas afirmações, no que tange à infração relacionada ao não recolhimento do DIFAL no período de 01/2014, traz as seguintes informações, que variam de acordo com o documento confeccionado pela autuante, a saber:

Auto de Infração:

Infração: não recolher o DIFAL

Base de cálculo: R\$3.961,90

Alíquota: 10%

ICMS devido: R\$396,19

Demonstrativo de Cálculo

Infração: recolher parcialmente o DIFAL

Base de cálculo: R\$9.238,50

Alíquota: 15% (aproximadamente)

ICMS devido: R\$433,76

Lista de notas/itens

Infração: N/A

Base de cálculo: R\$7.888,50

Alíquota: 17

ICMS devido: R\$1.341,05

Ressalta que referidas contradições ocorrem em relação a todo o período autuado, havendo bases de cálculo e alíquotas diversas em relação à totalidade da infração relacionada ao “não recolhimento” do DIFAL na entrada de bens oriundos de outro Estado da federação, destinados ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento.

Deste modo, além de não apresentar os métodos, critérios e fórmulas com base nos quais o crédito tributário exigido foi constituído, frisa que as poucas informações apresentadas são contraditórias entre si, o que impossibilita a apresentação de defesa, bem como deixa clara a ausência de certeza e liquidez do débito exigido, eivando de nulidade a presente infração, e neste contexto, colaciona entendimento manifestado pelo Conselho de Fazenda Estadual, consubstanciado pelos Acórdãos nºs JF 0163-03/12 e JF 0292-02/12, cujas Ementas transcreve, além

de mencionar o teor da Súmula nº 01, do Órgão que sedimentou o entendimento de que a ausência de indicação de forma clara e precisa da base de cálculo e do método aplicado para a apuração do tributo acarretam a nulidade do procedimento fiscal.

Fala não restar dúvida que o lançamento do crédito tributário e a imposição de penalidade devem revestir-se de certeza e liquidez, sendo inadmissível no processo administrativo a incidência de vício que cause prejuízo jurídico ao sujeito passivo, por inobservância do princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Isso porque, para ser exigível do contribuinte, não podem haver dúvidas quanto à efetiva existência e o *quantum debeatur* do crédito tributário.

Neste contexto, por conta da ausência de demonstração dos critérios adotados pela Ilma. Fiscalização para a constituição do crédito tributário exigido nos presentes autos, bem como ante a ausência de certeza e liquidez em relação ao montante exigido, diz restar clara a nulidade do presente auto de infração em relação à infração 1.

Aborda a seguir as nulidades que entende presentes nas infrações 2 e 3, uma vez que além da ausência de descrição do fundamento destas infrações, a autuante sequer apresentou “Demonstrativo do cálculo” realizado, não havendo qualquer informação sobre os métodos, critérios e fórmulas com base nos quais o suposto crédito tributário exigido foi constituído, restando totalmente impossibilitada de constatar os critérios adotados no cálculo do imposto supostamente devido, uma vez que foram estipuladas quantias a serem pagas a título de antecipação tributária, sem, contudo, ser feita qualquer menção à fonte ou elementos em que se baseou a Autoridade Fiscal para chegar aos valores exigidos, o que impossibilita a sua defesa e eiva de nulidade as referidas infrações, trazendo decisões deste Conselho, representada pela Ementa do Acórdão JJF nº 2027/00.

Argumenta que com base nos documentos disponibilizados pela autuante não se pode constatar os critérios adotados para a constituição do crédito tributário exigido, restando impossibilitada de averiguar se foram considerados eventuais créditos do ICMS na autuação ou mesmo se foram consideradas eventuais saídas posteriores tributadas.

Fala ainda que se não pode defender-se das acusações constantes do Auto de Infração em epígrafe, também lhe é retirada a chance de optar, se fosse o caso, pelo reconhecimento das infrações e recolhimento do tributo devido, no todo ou em parte, com as reduções de multa previstas no artigo 45 da Lei nº 7.014/96.

Por conta do equivocado lançamento de imposto em relação às Infrações 2 e 3, aponta que conforme restará demonstrado, não há imposto devido no período, não pode sequer optar pelo pagamento das multas relacionadas a esta infração com a aplicação do percentual de redução previsto pelo artigo 45 da Lei nº 7.014/96.

Considerando, portanto que no presente caso não foi dada oportunidade para desenvolver uma defesa contra as acusações que lhe são imputadas, nem optar por saneá-las mediante o pagamento do imposto e das multas cabíveis, pois simplesmente não há elementos que lhe permitam conhecer qual a metodologia utilizada para o cálculo do imposto exigido, são nulas as autuações, sob pena de violação aos artigos 2º, *caput* 18, inciso II, e 39, inciso III, todos do Decreto nº 7.629/99.

Destaca, antes de adentrar o mérito do presente Auto de Infração, que é uma empresa multinacional, proprietária da marca CALVIN KLEIN, reconhecida mundialmente, com ações listadas na bolsa de valores americana (SEC) e como tal, obrigada a seguir código de conduta extremamente rigoroso. Além disso, o controle da sua situação patrimonial e do cumprimento de suas obrigações fiscais é extremamente rígido, sendo as suas demonstrações financeiras auditadas anualmente, por empresas de auditoria de grande porte.

Verifica que nos anos de 2013, 2014 e 2015, objeto de questionamento por meio do Auto de Infração em epígrafe, as demonstrações da Impugnante foram aprovadas sem ressalvas pela auditoria externa independente, o que confirma seu rigoroso controle contábil e fiscal, portanto, sendo a sua contabilidade uma fonte fidedigna de verificação da sua situação patrimonial, dos

seus resultados e das suas operações, não cabe à Fiscalização criar presunções a partir do cruzamento eletrônico de informações por métodos, critérios e fórmulas absolutamente desconhecidos, sem ao menos apresentar elementos concretos e objetivos que permitam a apresentação de defesa pela Impugnante.

Na infração 1, pontua que conforme já exposto em sede de preliminar ante a ausência de demonstração dos métodos, critérios e fórmulas com base nos quais o crédito tributário foi constituído, bem como em razão das divergências nas bases de cálculos e alíquotas apontadas no Auto de infração e demais documentos, a empresa resta impossibilitada de se defender de forma apropriada das acusações fiscais, restando apenas apresentar o cálculo por ela realizado para fins de recolhimento do ICMS devido pela diferença de alíquotas no período autuado, com vistas a comprovar o recolhimento da totalidade do imposto devido no referido período.

Após mencionar o teor dos artigos 4º, Inciso XV e 17, inciso XI, § 6º da Lei nº 7.014/96, em sua redação vigente até 31/12/2015 (aplicável ao período abrangido pelo presente lançamento), nas operações interestaduais destinadas a uso, consumo ou ativo de contribuinte baiano, será devido o imposto correspondente ao *“valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”* sobre *“o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem”*.

Menciona que tendo em vista que todas os produtos foram transferidos de São Paulo para o Estado da Bahia, conforme notas fiscais anexas utilizou em seu cálculo a alíquota interestadual de 7%, calculando o ICMS devido a título de diferencial de alíquotas em suas operações, conforme tabela que apresenta.

Ressalta que o valor indicado diz respeito àquele recolhido pela empresa e reconhecido pelo Fisco conforme “Resumo do Débito” anexo ao presente Auto de Infração, o que demonstra ter recolhido integralmente o ICMS devido a título de DIFAL no período autuado, sendo que de acordo com o referido “Resumo do Débito”, em determinados períodos foi inclusive realizado recolhimento em montante superior ao efetivamente devido.

Constata que não há que se falar na exigência de ICMS relacionado à diferencial de alíquota no período autuado, eis que conforme “Resumo do Débito” confeccionado pela própria Fiscalização e tabela de cálculo acima, realizou o recolhimento integral do ICMS devido no período, razão pela qual o afastamento da presente infração é medida que se impõe.

Nas infrações 2 e 3, no que tange à Infração relacionada ao não recolhimento do ICMS por antecipação, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação e/ou do exterior, no período de outubro de 2013 a outubro de 2015, a autuante pretende a cobrança do tributo relacionado à suposta antecipação não realizada, acrescido de juros e multa de 60%, e diante do desconhecimento dos critérios e métodos utilizados para a constituição do crédito tributário exigido, o que impossibilita a apresentação de uma defesa apropriada das obscuras acusações fiscais, se limitará a demonstrar a regularidade do recolhimento do ICMS em suas operações no período autuado, bem como a necessária saída tributada de todos as mercadorias recebidas em seu estoque.

Aponta que com vistas a manter seu alto nível de sofisticação e sua posição de “criadora de tendências”, trabalha com coleções produzidas sazonalmente por sua equipe de estilistas e designers, sendo que referidas coleções não se repetem e possuem prazo determinado de venda por seus comerciantes varejistas, que caso não vendam a totalidade das peças recebidas, devem obrigatoriamente devolvê-las aos Centros de Distribuição, o que se trata de controle que visa manter a inovação nas peças comercializadas pela marca e evitar a venda de produtos com design ultrapassado, de modo a manter sua influência positiva no universo da moda.

Por tal razão, todas as mercadorias recebidas necessariamente terão uma saída posterior tributada pelo ICMS, seja quando da venda para consumidor final, seja quando do seu retorno ao Centro de Distribuição, e neste contexto, ainda que não tenha recolhido o ICMS por antecipação quando da entrada de mercadorias em seu estabelecimento, os produtos recebidos obrigatoriamente tiveram saída posterior tributada e com vistas a comprovar esta afirmativa anexa aos presentes autos, em

relação ao período autuado, correspondente às Infrações 2 e 3, de outubro de 2013 a outubro de 2015, seu registro interno de entradas e saídas de mercadorias, seu livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), seu Mapa Resumo do Equipamento emissor de Cupom Fiscal, e o comprovante de recolhimento de ICMS em todo período, documentos estes discriminados por mês de ocorrência.

Assim, fica devidamente provado que todas as mercadorias recebidas no período autuado tiveram necessariamente uma saída posterior tributada, o que afasta de plano a exigência de tributo relacionado ao não recolhimento de imposto e conforme se depreende do livro Registro de Apuração do ICMS, em relação a todo o período autuado o débito do imposto devido é relevantemente superior ao crédito tomado nas entradas de mercadorias, havendo sempre saldo de imposto a pagar, na forma de cópia de tal livro.

Garante ter dado regular entrada em sua contabilidade de todas as mercadorias relacionadas ao período autuado, e em todos os períodos, ainda que posteriores, conforme documentos relacionados ao período de novembro e dezembro de 2015 houve saldo de imposto devido, restando evidente que todas as entradas realizadas no período autuado obrigatoriamente tiveram uma saída tributada, isso porque, por motivos óbvios, caso estivesse mantendo em seu estoque todas as mercadorias constantes da autuação durante este período, esta estaria obrigatoriamente acumulando créditos de ICMS ao invés de apurar saldo de imposto a pagar.

De qualquer forma, com vistas a comprovar a efetiva saída tributada de todas as mercadorias constantes das infrações 2 e 3, passa a demonstrar por amostragem as entradas e saídas tributadas em relação a cada período autuado.

Em relação ao período autuado de outubro de 2013, menciona, por exemplo, o item de Código CF01F43BO030, constante da Nota Fiscal nº 42646 relacionada na Infração 2 dos presentes autos, teve sua entrada registrada em 31/10/2013 e sua posterior saída tributada em 17/10/2014, conforme comprova a tela Sistema Financeiro da empresa apresentada.

No mesmo sentido, em relação ao período autuado de fevereiro de 2014, cita o item de Código CF14S43CH203, constante da Nota Fiscal nº 46865 relacionada na Infração 2 dos presentes autos, teve sua entrada registrada em 27/02/2014 e sua posterior saída tributada em 03/05/2014, conforme comprovam as telas do Sistema Financeiro e do SPED fiscal acostados.

Da mesma forma, exemplifica em relação ao período autuado de novembro de 2015, o item de Código CM51S43CH769, constante da Nota Fiscal nº 80364 relacionada na “Infração 3” dos presentes autos, teve sua entrada registrada em 04/11/2015 e sua posterior saída tributada em 16/11/2015, conforme comprovam as telas do Sistema Financeiro e do seu SPED fiscal.

Reitera que conforme demonstrado acima, realizou operações subsequentes tributadas com todas as mercadorias de seu estoque, não havendo que se falar via de consequência, em exigência de imposto relacionada a este período. Neste sentido traz a Ementa do Acórdão JF nº 0060-02/12.

Justifica que a antecipação tributária nada mais é do que o adiantamento do imposto que incidirá sobre as operações subsequentes com as mercadorias adquiridas de outros Estados pelo contribuinte baiano. Assim, uma vez realizada a saída tributada posterior das mercadorias, não há o que se falar em exigência do tributo não pago quando de sua entrada, por conta do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Entendimento contrário acarretaria em evidente bitributação da mercadoria, destacando o disposto no § 1º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, transcrito.

Com base no exposto acima, uma vez demonstrada a saída posterior tributada de todo o estoque da Impugnante no período objeto das infrações 2 e 3, há de afastar a exigência do tributo por antecipação.

No que tange à multa aplicada, requer a adequação dos valores exigidos, posto que a cobrança de penalidade no percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto supostamente devido não guarda qualquer relação de proporcionalidade e razoabilidade com a conduta imputada, o que torna tal cobrança evidentemente confiscatória, conforme se demonstrará a seguir.

Pontua que como amplamente difundido pela doutrina pátria, aplica-se também às multas o princípio da vedação ao confisco, razão pela qual há que ser observada a proporção entre a infração praticada pelo contribuinte e a penalidade dele cobrada. Neste sentido é o entendimento da doutrina, representada por Leandro Paulsen, Ricardo Corrêa Dalla e Sacha Calmon Navarro Coelho, na forma dos excertos transcritos.

Observa estarem os dispositivos legais que preveem a aplicação de penalidades, sujeitos ao crivo do Poder Judiciário, podendo ser afastadas ou reduzidas as multas neles previstas quando se mostrem excessivas e desproporcionais, consequentemente confiscatórias, e a doutrina supra reforça, portanto, o conceito de que a multa deve servir para cumprir sua finalidade, desestimulando o ilícito e punindo a infração, mas eventuais excessos em sua quantificação devem ser combatidos sob pena de ofensa a importantes princípios constitucionais, tais como o da liberdade, da dignidade e do patrimônio. Ou seja, se por um lado a conduta mais grave deve ser punida com a penalidade mais elevada, por outro, não se deve olvidar dos limites a serem observados para que esta penalidade não resulte inclusive no enriquecimento sem causa do Estado, fato este repugnado pelo direito.

Afirma que referida multa se mostra confiscatória e desproporcional na medida em que conforme demonstrado acima não há tributo devido, eis que as mercadorias cujo tributo não foi recolhido por antecipação quando de sua entrada, foram tributadas regularmente quando de sua posterior saída, razão pela qual não houve qualquer prejuízo ao erário e inexistem dúvidas que a penalidade deve ser graduada de acordo com a gravidade da infração. A respeito da graduação das penalidades, tem-se que as normas punitivas visam a proteção de um bem jurídico tutelado, o qual, no Direito Tributário, consiste na arrecadação das receitas públicas que serão utilizadas para o financiamento dos diversos serviços e obrigações do Estado para com a sociedade.

Discorre a seguir acerca dos tipos de sanções mencionando doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, para arrematar que cada espécie de sanção tributária deve ser aplicada conforme seu caráter finalístico, qual seja, o de ressarcir o Erário; o de punir o infrator; o de desestimular determinado ato ou ainda o de corrigir determinados atos meramente formais.

No caso em tela a multa aplicada pelo fisco estadual fala ser a prevista na hipótese em que tiver havido efetivo prejuízo ao erário em razão do não recolhimento do imposto, no entanto, conforme já demonstrado, essa não foi a situação dos autos, onde inexistiu qualquer prejuízo ao erário público, pois o valor do imposto devido por antecipação foi integralmente recolhido quando da saída posterior tributada das mercadorias, e não se pode aplicar o mesmo percentual de 60% de multa, aplicável aos casos em que há prejuízo ao erário pelo não recolhimento de tributo, aos casos em que houve simples atraso no recolhimento do tributo, como é o caso.

Anota que o mero atraso no pagamento de tributo, especialmente se desprovido de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, não causa dano ao erário que justifique a imputação de multa de 60% do valor do tributo aplicável aos casos de não recolhimento do imposto, não sendo exagero afirmar que a multa como é aplicada no presente caso não se limitou a permitir o mero ressarcimento de eventual prejuízo causado ao Erário Estadual ou a coibição da conduta ilícita eventualmente praticada, mas ao contrário disto, resultará, se mantida, em evidente enriquecimento sem causa por parte do Estado, tamanha a dilapidação do seu patrimônio, citando a doutrina de Júlio Cesar Krepsky.

Entende restar evidente que às multas não deve ser aplicado somente o princípio da vedação ao confisco, mas também e principalmente o princípio da proporcionalidade, ou seja, determinada sanção, ainda que lícita, deverá ser aplicada de forma proporcional à situação concreta e ao comportamento do contribuinte, bem como de modo proporcional ao dano eventualmente causado, concluindo que a garantia do cumprimento da obrigação tributária e a sanção pelo seu descumprimento devem ser moderadas, de modo a garantir que a finalidade da norma seja cumprida dentro de um limite que deve obedecer à proporcionalidade pela infração praticada. Mais uma vez, invoca a doutrina através de excertos de Schubert de Farias Machado e Edmar Oliveira Andrade Filho sobre o assunto.

Observa que para a aplicação da penalidade deve ser considerada a natureza da infração praticada; a valoração da conduta ofensiva (“*quantum*” de ofensa ao bem juridicamente tutelado); e a finalidade da norma punitiva, em confronto com o ato praticado pelo agente. Após a comunhão de todos estes fatores, devem-se seguir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade a fim de aplicar a norma punitiva, de modo que esteja abarcada pela legalidade e de acordo com os ditames Constitucionais.

Ressalta que a não observância das limitações aqui tratadas resultará no acatamento, pelo Poder Judiciário, da utilização pelo Poder Público de multas como instrumentos arrecadatários complementares do Estado sob a fachada de proteção do Erário, e embora o lançamento do tributo seja atividade de competência privativa da Administração Pública, cada vez mais tem se atribuído ao contribuinte um número maior de obrigações acessórias, de forma a tornar a atividade lançadora do Fisco uma mera verificação da apuração já procedida pelo contribuinte. Menciona entendimento de Estevão Horvarth.

Assevera ser esse justamente o caso do ICMS em cobrança nos presentes autos. Trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no qual sempre há o risco de que as obrigações não sejam cumpridas da maneira correta em decorrência não de má-fé do contribuinte, mas em virtude de mero equívoco ausente de dolo ou culpa e não havendo má-fé comprovada, se deve averiguar a ação, a consequência e a intenção do contribuinte, a fim de que a multa aplicada seja proporcional não só ao seu patrimônio, mas também à sua intenção e eventual inexistência de prejuízo ao Erário decorrente do ato sancionado.

Considerando a ausência de dolo ou má-fé, de danos ao erário, diz restar claro que a penalidade aplicada no importe de 60% sobre o valor do imposto supostamente devido, apesar de prevista na legislação baiana, é desproporcional e confiscatória, sendo medida de direito o afastamento ou a redução desta penalidade, sendo posicionamento amplamente difundido pela doutrina, no sentido de que a aplicação de multas tributárias deve observar os princípios da vedação ao confisco e da proporcionalidade, também encontra respaldo no posicionamento dos Tribunais Pátrios. A este respeito, menciona a Ementa do Supremo Tribunal Federal na ADIN 551/RJ, do qual transcreve trechos da decisão do Ministro Marco Aurélio.

Da mesma maneira, transcreve Ementas da ADI 1075 MC, STF, Relator Ministro CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523.471, STF, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJ 22/04/2010.

Ponderando tratar-se de mero atraso no pagamento do tributo, em que não houve prejuízo ao erário, requer-se desde logo o cancelamento ou redução da multa aplicada, ante a ausência de dolo, fraude ou simulação, nos termos previstos pelo § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por todo o exposto, em razão da nítida desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa aplicada, bem como por conta de tal previsão legal, requer desde logo o cancelamento ou redução da multa aplicada ao caso, ressaltando por fim que o recolhimento da multa relacionada à Infração 04 não tem o condão de enfraquecer os argumentos ventilados neste item, eis que referido recolhimento foi realizado única e exclusivamente por conta do aproveitamento do percentual de redução da multa, previsto pelo artigo 45, da Lei nº 7.014/96.

Salienta que por conta do equivocado lançamento de imposto pela Fiscalização em relação às Infrações 02 e 03, não pode optar pelo pagamento das multas relacionadas a esta infração com a aplicação do percentual de redução previsto pelo artigo 45 da Lei nº 7.014/96, razão pela qual, requer desde logo, no caso do não afastamento das multas aplicadas e de procedência do “item IV, a”, a reabertura do prazo para eventual recolhimento com aplicação dos referidos redutores.

Reafirma ser o lançamento realizado falho, eis que não há demonstração dos métodos e critérios adotados para a constituição do crédito tributário exigido, bem como há flagrantes divergências nos documentos apresentados, o que acarreta ausência de liquidez e certeza e conseqüentemente, no cerceamento do direito de defesa da Impugnante e em nome da verdade material, mostra-se



fundamental a realização de diligência/perícia no presente caso, de modo a se verificar, ou melhor, de modo a se comprovar a inexistência de ICMS a recolher pela Impugnante no período.

Requer, com fundamento nos artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto nº 7.629/99, a realização de diligência/perícia, a fim de que reste comprovado, em relação aos aspectos esmiuçados nos tópicos acima, o seguinte em relação à infração 1: se houve pagamento a menor do DIFAL devido no período de janeiro/2014 a novembro/15 autuado e em relação as infrações 2 e 3, se as mercadorias constantes da “Lista de notas fiscais/itens” anexas a estas infrações foram acobertadas por saídas subsequentes tributadas.

Para tanto, garante estar anexando à impugnação seu registro interno de entradas e saídas de mercadorias, seu livro Registro de Apuração do ICMS (“RAICMS”) (Doc. 06), seu Mapa Resumo do Equipamento emissor de Cupom Fiscal (Doc. 07) e o comprovante de recolhimento de ICMS em todo período autuado (Doc. 08.). Caso entenda-se pela realização de perícia, indica como assistente técnico, e apresenta os quesitos.

Ao final, requer seja decretada a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, pois entende evidente o cerceamento do seu direito de defesa, eis que não lhe foram informados, ainda que minimamente, os métodos, critérios e fórmulas com base nos quais foi constituído o crédito tributário; é evidente a ausência de liquidez e certeza da acusação, notadamente ante a divergência nas bases de cálculo e alíquotas apontadas pela fiscalização, bem como o reconhecimento do pagamento do débito integral constante da Infração 04 com a declaração de sua extinção nos termos do artigo 156, I, do CTN.

Solicita também a realização de diligência/perícia tal como discriminada, a fim de que sejam respondidos os quesitos lá formulados, além da realização de sustentação oral, nos termos do artigo 163 do Decreto nº 7.629/99 e do artigo 64, inciso III, do Decreto nº 7.592/99.

Pede seja julgado improcedente o Auto de Infração em epígrafe, eis que consoante restou comprovado em relação à Infração 01, recolheu integralmente o ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual no período, e em relação às infrações 2 e 3 a impugnante recolheu integralmente o ICMS devido por antecipação quando da saída posterior de suas mercadorias, além do que a multa aplicada nas infrações 2 e 3 é desproporcional e confiscatória e deve ser afastada por conta de ausência de prejuízo ao erário.

Alternativamente, caso não seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração em epígrafe, o que se admite apenas a título de argumentação, que seja afastada ou ao menos reduzida a multa aplicada, eis que sua aplicação no percentual de 60% do valor do imposto supostamente devido viola os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco; e que no caso de manutenção da exigência de multa e reconhecimento da inexistência de saldo de imposto a pagar, seja reaberto o prazo para eventual recolhimento com aplicação dos redutores constantes artigo 45 da Lei nº 7.014/96.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas que se fizerem necessárias ao deslinde do presente processo, especialmente com relação à diligência ou perícia solicitada.

Por fim, requer sejam todas as intimações e notificações referentes ao presente feito publicadas em nome dos advogados e endereço indicados, sob pena de nulidade.

Traz documentos de fls. 145 a 985 no sentido de suportar suas alegações.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 988 a 991 aponta que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA.

Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes na escrituração fiscal digital, conforme preceitua o §1º, do artigo 247 do RICMS/12, ficando claro que as diferenças encontradas foram baseadas nos arquivos enviados pela empresa.

Sobre o cerceamento de defesa, não pode prosperar, visto que o contribuinte por ocasião da lavratura do Auto de Infração recebeu todas as informações necessárias para sua defesa, tais como: descrição dos fatos constantes no Auto e o devido enquadramento legal (fls. 01/03); além

de mídia em CD contendo todos os demonstrativos (fls. 21/22), sendo tudo devidamente assinado pelo representante da empresa conforme procuração às fls. 25/26.

Fala que o requerimento da nulidade do lançamento, com a alegação de que não foram informados os métodos, critérios e fórmulas, chega a ser absurda, pois facilmente, se nota que isto não acontece neste PAF, visto a presença de todos os demonstrativos anexados ao processo, inclusive a presença da defesa apresentada, onde fica claramente demonstrada que o defendente conseguiu extrair as informações necessárias para contestar o Auto de Infração lavrado.

Após analisar as alegações da autuada verificou que houve erro no processamento do sistema SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal), onde realizou cálculo divergente no “Demonstrativo de cálculo”, além de não reduzir da alíquota estadual a interestadual, em relação à infração 1, o que a leva a solicitar a sua improcedência.

Nas infrações 2 e 3, assegura ter conferido as informações prestadas pela defendente, e após verificar as saídas dos produtos constantes dos demonstrativos da “Substituição Tributária do ICMS recolhido a menor ou não recolhido” que estão enquadrados na substituição tributária, conforme anexo I, item 9 (Calçados), confirma que os mesmo estão sendo tributados nas saídas, o que não deveria ocorrer.

Visto que o entendimento neste caso é a não cobrança do tributo e apenas a da multa, solicita a improcedência da infração.

Informa que será solicitada a emissão de nova Ordem de Serviço para realizar a cobrança da multa sobre a falta da antecipação/substituição do imposto conforme determina a legislação.

Quanto à infração 4, anota que a empresa autuada reconhece a procedência da infração.

Em relação ao percentual da multa aplicada diz dever restrita obediência à legislação, ou seja, o artigo 42, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, ciente de que procedeu dentro das normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita, salvo melhor juízo, que sejam julgadas improcedentes as infrações 1, 2 e 3, e procedente a infração 4.

Intimada a tomar conhecimento do teor da informação fiscal (fl. 997), a empresa autuada volta a se manifestar no sentido de reiterar os argumentos oferecidos anteriormente, reafirmando a improcedência das infrações 1 a 3, e na infração 4 confirma o reconhecimento e recolhimento integral da mesma, requerendo seja extinta a sua cobrança, nos termos do artigo 156, inciso I do CTN.

Ao final, protesta pela realização de sustentação oral, a produção de todas as provas necessárias a embasar seus argumentos e a intimação na pessoa de seus advogados, no endereço indicado (fls. 999 a 1.003).

Retornando mais uma vez para manifestação da autuante, esta, à fl. 1.017 ratifica a informação anteriormente prestada.

Constam às fls. 993 a 995 informações relativas ao recolhimento efetuado pela autuada.

## VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização e da sua análise verifico que atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.

Observe que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim existem questões preliminares a serem enfrentadas, especialmente a de que o lançamento tributário seria nulo por cerceamento de defesa, diante da alegada falta de demonstrativos analíticos ou sintéticos que embasassem o lançamento.

Da verificação dos elementos constantes nos autos observo que ao contrário da alegação defensiva, não somente os demonstrativos sintéticos, como de igual forma os analíticos não somente foram elaborados pela autuante, como igualmente entregues ao sujeito passivo juntamente com todos os demais elementos necessários para a sua plena e completa defesa, não se podendo falar em qualquer cerceamento ou impedimento em tal exercício.

A mídia encartada à fl. 22 contém todos os demonstrativos analíticos e sintéticos que serviram de base para a autuação, devidamente entregues ao sujeito passivo como comprova o recibo de fl. 21, tanto assim que a defesa apontou de forma explícita, equívocos que ao seu entender teriam sido cometidos pela autuante.

Assim por exemplo, para a infração relativa à antecipação parcial recolhida a menor ou não recolhida, foi confeccionado demonstrativo sintético, impresso e colacionado aos autos à fl. 20, bem como demonstrativo analítico, importando em 194 folhas, no qual estão presentes as colunas data, mês, número da nota fiscal, chave da NF-e, ident. EFD, CNPJ do emitente, unidade da federação, número do item, código do item, NCM, descrição do item, CFOP, valor líquido do item, valor do IPI, despesas acessórias, base de cálculo, percentual de redução de base de cálculo, base de cálculo reduzida, alíquota, ICMS debitado, crédito fiscal e ICMS a debitar.

Para a infração relativa à substituição tributária do ano de 2013, impresso o demonstrativo sintético na fl. 17 dos autos, da mesma maneira foi elaborado pela autuante demonstrativo analítico de trinta folhas, no qual se indicou data, mês, número da nota fiscal, chave da NF-e, ident. EFD, CNPJ do emitente, unidade da federação, número do item, código do item, NCM, descrição do item, CFOP, valor líquido do item, valor do IPI, despesas acessórias, base de cálculo, percentual de redução de base de cálculo, base de cálculo reduzida, alíquota, ICMS debitado, crédito fiscal e ICMS a antecipar.

O mesmo ocorre para os demais períodos autuados e infrações, inclusive repito, a própria defesa se aproveitou dos mesmos para tentar demonstrar erros que teriam sido cometidos na autuação.

Logo, não posso acolher tal argumento, refutando o mesmo.

Em relação ao pedido de diligência e perícia formulado pela defesa, da mesma forma não posso acolher, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, uma vez que os elementos constantes no processo são suficientes para a formação de sua convicção.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1*

*Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA*

*Julgamento: 12/05/2015*

*Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA*

*Publicação: DJe 18/05/2015”*

No mérito, a infração 4 não foi contestada pelo sujeito passivo, motivo pelo qual se encontra fora da lide e tida como procedente.

Quanto às demais infrações, a de número 1 é relativa ao diferencial de alíquota para aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo uso e/ou consumo, sendo a tese defensiva a de inexistência de qualquer débito, tendo apontado equívocos que teriam sido cometidos pela autuante, a qual confirma a existência de erros oriundos do sistema utilizado e pede a improcedência da mesma.

Com efeito, da análise das notas fiscais colacionadas pela autuada às fls. 146 a 224v, se constata que efetivamente as mesmas são relativas a tais materiais, por contarem com produtos como grameador, tesoura, saco para lixo, papel A-4, sacola, açúcar, guardanapo, caneta, cartões de apresentação, extratos de grampo, todos recebidos em transferências interestaduais.

Observando as planilhas elaboradas pela autuante, verifico que as mesmas contêm incorreções, tal como aventado na defesa. Como exemplo, menciono a Nota Fiscal nº 45643, de 30 de janeiro de 2014, emitida no Estado de São Paulo, a qual possui como valor para os “cartões impressos papel color plus 240g”, R\$1.533,00. Sendo a tributação considerada na origem de 7% e a alíquota interna de 17%, o diferencial seria de 10%, o que resultaria em valor devido de R\$153,30, ao invés de R\$260,61 indicado.

Da mesma maneira, posso mencionar o produto “suporte ferros” constante na Nota Fiscal nº 50.135, emitida em 30 de abril de 2014 com valor de R\$19.750,00, por contribuinte do Estado de São Paulo. Nesta hipótese, o diferencial de 10% equivaleria a R\$1.975,00, ao invés de R\$3.357,50 apontado.

Conforme justificativa da autuante, isso ocorreu por erro no sistema utilizado, que considerou a alíquota de 17% ao invés de 10%, levando a tais discrepâncias que seriam sanáveis através de ajustes nos valores. Todavia, constatada a inexistência de diferenças, consoante informação fiscal, a própria autuante entende ser improcedente a infração.

Entretanto, diante dos erros constatados no lançamento, inclusive quanto a valores apurados, a infração é nula, diante do fato de se enquadrar no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo a qual é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator, o que levaria, a princípio, à nulidade da infração.

Todavia, a própria autuante confirma a inexistência de débito relativo à infração, o que me faz aplicar a regra estatuída no artigo 155, parágrafo único do RPAF/99, segundo o qual “*quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*”, razão pela qual julgo a infração improcedente.

Quanto às infrações 2 e 3 analisadas conjuntamente pela defesa, a qual se por um lado confirma não ter efetuado o recolhimento dos produtos sujeitos à substituição tributária (calçados) pelas entradas dos mesmos, por outro lado, consoante elementos probantes trazidos ao feito, garante ter tributado os mesmos pelas saídas, a se verificar nos dados acostados à impugnação.

Fato incontestável é o não recolhimento do imposto devido por substituição tributária total de diversas aquisições de calçados, conforme devidamente apontados nos demonstrativos elencados na mídia apensa ao lançamento. Da mesma forma, à vista dos documentos e registros trazidos juntamente à defesa, também tais produtos foram tributados quando do momento das saídas dos mesmos, sendo dado tratamento de mercadorias com tributação normal, o que não seria o caso.

A autuante quando da informação fiscal, acolhe os argumentos da defesa e entende tal como na infração anterior serem as mesmas improcedentes, informando ter solicitado a emissão de nova Ordem de Serviço para lançamento da multa respectiva.

Neste caso específico, diante da comprovação de que embora não recolhido tempestivamente na entrada, o imposto relativo à substituição tributária foi pago quando das saídas das mercadorias, as infrações são improcedentes, embora respeitado o prazo decadencial, possam as multas correspondentes a tal conduta ser lançadas em novo lançamento tributário, o que deverá ocorrer através da Inspeção à qual o sujeito passivo está subordinado.

No tocante à alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “*império da lei*” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independente de

qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que 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 funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas em nome não somente do princípio da legalidade, como igualmente do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, 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.

Da mesma forma, não posso acolher a solicitação de redução ou afastamento da multa imposta na autuação, em atenção ao artigo 158 do RPAF/99, pelo qual somente é possível a redução ou afastamento em infrações que importem em descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso presente, uma vez que as multas das infrações 1, 2 e 3 se referem ao descumprimento de obrigação principal, e a infração 4 foi reconhecida e recolhida pelo sujeito passivo.

Não posso igualmente atender ao pleito da empresa autuada para a reabertura de prazo para usufruto da redução dos percentuais de multa, tendo em vista a própria redação do artigo 45 da Lei nº 7.014/96, na redação contida pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, produzindo efeitos a partir de 22/12/17:

*“Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos II, III e VII e na alínea “a” do inciso V do caput do art. 42 desta Lei, será reduzido de:*

*I - 70% (setenta por cento), se for pago antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal;*

*(...)*

*§ 1º A redução do valor da multa será de 90% (noventa por cento) se, antes do encerramento do prazo para impugnação, o pagamento ocorrer de forma integral”.*

Como visto, a redução dos percentuais de multa está vinculada a prazos processuais, os quais já se encontram ultrapassados, vez que no caso do inciso I e do § 1º, a apresentação da peça defensiva encerra a possibilidade de usufruto de tal prazo, não cabendo ou podendo o julgador determinar a sua reabertura, neste momento processual.

Todavia, permanece a possibilidade de redução da multa estipulada no inciso II do mesmo artigo 45 da Lei nº 7.014/96:

*“II - 35% (trinta e cinco por cento), se for pago antes da inscrição em dívida ativa”.*

Desta maneira, a qualquer momento processual antes da inscrição do débito na dívida ativa, tem o contribuinte o direito à redução da multa no percentual estipulado na norma legal.

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

Quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio na condição de “Perfil 3” de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Pelos argumentos expostos, julgo o lançamento PROCEDENTE EM PARTE, diante da improcedência das infrações 1, 2 e 3, e procedência da infração 4.

## 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 **206903.0001/17-8**, lavrado contra **WBR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de multa percentual no valor de **R\$38.166,00**, prevista no art. 42, II, “d”, e da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos pelo contribuinte.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 3.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR