

A . I. Nº - 281231.0005/17-0
AUTUADA - COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA.
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 04.12.2018

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0182-04/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DE IMPOSTO. É vedada a utilização de crédito fiscal referente a mercadorias isentas **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado o crédito do imposto relativo a mercadorias cuja fase de tributação se encontre encerrada. **c)** APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Somente se admite o uso de crédito fiscal no valor correto do corretamente destacado na operação **d)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. **e)** ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS CONTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO EM CONVÊNIO OU PROTOCOLO. Imposto apurado, em decorrência da utilização pelo deficiente de crédito fiscal em valor superior ao limite estabelecido pela legislação. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Deve ser observada a alíquota correta para cada operação realizada. 3. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** VALORES CALCULADOS A MENOR. Notas fiscais escrituradas com valor de imposto inferior aos destacados nos documentos fiscais. **b)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES COM ECF. APLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. **a)** OPERAÇÕES COM ECF. **b)** OPERAÇÕES COM NOTAS FISCAIS. Infrações não contestadas de forma objetiva, motivo da sua manutenção. 5. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta acusação indica que o sujeito passivo teria efetuado pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não se conseguiu comprovar a falta de escrituração contábil das notas fiscais. Conversão em multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração parcialmente procedente. 6. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. OMISSÃO DE LANÇAMENTO DE DOCUMENTOS FISCAIS. A falta do elemento ou argumento em contrário à acusação

inviabiliza qualquer apreciação. 7. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Responsabilidade do adquirente em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entradas no estabelecimento. 8. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. a) FALTA DE PAGAMENTO. b) PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. c) IMPOSIÇÃO DE MULTA. Defesa não conseguiu comprovar recolhimentos das parcelas apontadas na autuação. 9. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO ENQUADRADA NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. ENTRADAS DE MERCADORIAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO ENQUADRADAS NO REGIME SE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO NA ORIGEM. Incidência do imposto. Responsabilidade do pagamento do tributo ao destinatário. Artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/96. 10. ARQUIVOS MAGNÉTICOS EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. FALTA DE ENTREGA NO PRAZO PREVISTO. Cabível a imposição de multa pela falta de entrega nos prazos regulamentares dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD). Infração não elidida. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Negado pedido para redução ou exclusão de multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de setembro de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$630.985,06, além de multas de 60% e 100%, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.03.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, no valor de R\$565,37, além da multa de 60%, nos meses de março a setembro e novembro de 2016.

Infração 02. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no total de R\$27.159,32, além de multa de 60%, ocorrências constatadas nos meses de março a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 03. **01.02.40.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado dos documentos fiscais, nos meses de janeiro a maio de 2017, importando o imposto em R\$481,79, além de multa de 60%.

Infração 04. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, constando a informação do autuante de que “utilizou crédito fiscal a maior em virtude de operações de saídas de mercadorias com alíquota inferior à que serviu de base de cálculo para a origem do crédito, conforme demonstrativos anexos”. O valor lançado foi de R\$2.529,88, multa de 60%. Fatos verificados em janeiro a maio de 2017.

Infração 05. **01.02.96.** Utilizou indevidamente créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar 24/75, totalizando R\$ 2.441,48, bem como multa de 60%, sendo os lançamentos correspondentes aos meses de abril, maio, julho a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 06. **02.01.01.** Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado a título de imposto R\$281.766,24, acrescido da multa de 60%, para os meses de março a maio, outubro a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 07. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de abril a dezembro de 2016, e janeiro a maio de 2017. O valor lançado monta R\$5.377,51, acrescido da multa sugerida de 60%, para os meses de abril a dezembro de 2016, e janeiro a maio de 2017.

Infração 08. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, vez que, nas palavras do autuante, “*escriturou valor menor do que o destacado nas notas fiscais eletrônicas, conforme demonstrativos anexos*”. Totaliza a apuração R\$231,37, cominada multa de 60%, em julho a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 09. **03.02.04.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, diante da constatação de ter efetuado “*débito a menor em operações com ECF – erro na aplicação da carga tributária sobre a base de cálculo*”, no valor de R\$27,09, sugerida multa de 60%, em julho a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 10. **03.02.05.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, diante de “erro na determinação da carga tributária em operações com ECF, conforme demonstrativos anexos. Totaliza a infração R\$27.117,10, além da multa de R\$60%, tendo sido tais fatos constatados em agosto a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 11. **03.02.05.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, constando a indicação de que ocorreram “*saídas em notas fiscais eletrônicas, conforme demonstrativos anexos*”, constatadas as ocorrências em abril a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017, no valor de R\$1.296,88, acrescido da multa de 60%.

Infração 12. **05.05.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada através de entradas de mercadorias não registradas, no montante de R\$240.233,34, sugerida multa de 100%, para fatos geradores dos meses de abril a dezembro de 2016, janeiro a maio de 2017.

Infração 13. **05.05.03.** Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, importando em R\$498,76, nos meses de julho, setembro, novembro e dezembro de 2016, janeiro e fevereiro de 2017. Sugerida multa de 60%.

Infração 14. **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, nos meses de abril a dezembro de 2017, janeiro a maio de 2017, e totaliza o valor lançado R\$ 5.803,60, multa de 60%.

Infração 15. **07.15.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, em junho e julho de 2016, no total de R\$4.249,56, multa de 60%.

Infração 16. **07.15.02.** Recolheu a menor o ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, em agosto e setembro de 2016, lançando imposto de R\$5.920,46, multa de 60%.

Infração 17. **07.15.03.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, relativa ao mês de janeiro de 2017 no valor de R\$750,71.

Infração 18. **07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março a maio, outubro a dezembro de 2016, fevereiro a maio de 2017, a qual monta em R\$16.355,51, correspondente a 60% do valor devido e não recolhido.

Infração 19. **08.25.02.** Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS, devido em razão de responsabilidade solidária, referente às aquisições de outra unidade da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção, e também se aplicando aos casos de retenção e não comprovação de pagamento, através de GNRE – guia nacional de recolhimento de tributos estaduais, conforme demonstrativos, nos meses de fevereiro a maio de 2017, totalizando R\$279,09, bem como multa de 60%.

Infração 20. **16.14.02.** Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração fiscal Digital - EFD nos prazos previstos na legislação tributária, nos meses de janeiro a maio de 2017, o que ensejou a aplicação de penalidade de R\$6.900,00.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 236 a 249, onde, inicialmente, aponta discordância com o Acórdão ora aqui recorrido, por julgar procedente em parte o Auto de Infração nº 2812310005/17-0, vem apresentar suas razões do Recurso Voluntário, iniciando pela não observância aos requisitos do mesmo, diante dos termos contidos no RPAF/99, instrumento de normatização dos procedimentos atinentes ao processo administrativo tributário de impugnação de lançamento de crédito tributário, entre outros procedimentos, bem como o artigo 18 da Lei Complementar 87/96.

Observa que o autuante em várias oportunidades, com o fundamento de falta de documentos ou comprovantes de entrada e saída, terminou por arbitrar os valores de tais produtos, sendo uma forma de arbitramento, no entanto, não revela sob quais parâmetros foram calculados tal base de cálculo, ferindo princípios constitucionais, qual seja, o do contraditório e o da ampla defesa, pois assim fica impossibilitado do contribuinte se defender demonstrando se os parâmetros para base de cálculo estão conforme ou se distorcem da realidade.

Menciona e transcreve Ementa da decisão do STJ no AgRg no REsp: 1363312 MT 2013/0002604-7, relatado pelo Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 14/05/2013, na Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 24/05/2013, adentrando em considerações acerca do arbitramento que entende ter sido realizado, esclarecendo o que é e como se deve ser feito tal técnica

Começa pela assertiva de ser meio excepcional de prova que dispõem as autoridades administrativas fiscais para a apuração da base de cálculo de um tributo, exceção utilizável apenas e tão somente nos casos de omissão ou quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Diz ser uma prova subsidiária do Fisco em relação às informações ou declarações prestadas pelo contribuinte para os efeitos de se “medir as proporções reais do fato”, concluindo ser o processo feito por árbitros ou peritos para determinar o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos em conteúdo econômico, de maneira a atender os critérios quantitativos da regra de incidência dos tributos, somente nos casos em que não haja informação confiável prestada pela pessoa legitimada pelo sistema a prestá-la ou haja omissão de informação.

Fala ser o Código Tributário Nacional, norma com status de lei complementar que disciplina o assunto, sendo o seu artigo 148 o núcleo central do arbitramento tributário, conforme reproduz em seu enunciado.

Aponta que em momento algum, a Autoridade Fiscalizadora mencionou expressamente, qual o possível parâmetro, utilizado para a estimativa da base de cálculo do ICMS, ou seja, qual processo usou para chegar no valor da base de cálculo a ser utilizada para a mensurar o tributo, fazendo tão somente menção à falta de recolhimento do ICMS antecipado, nos prazos e formas regulamentares previstos no extensivo RICMS/12.

Sendo assim, entende ter restado demonstrado o não cumprimento do disposto no artigo 148 do CTN, uma vez que não foi especificada, de forma clara e precisa da ocorrência, qual a possível infringência cometida, razão pela qual nulo se torna os autos ora em análise. Copia o teor do artigo 18, inciso II do RPAF/99.

Aborda, a seguir, o princípio da não cumulatividade, o qual considera uma técnica adotada com o escopo de evitar tributado em cascata, sendo que no ICMS, o princípio em tela se opera mediante o método da subtração “imposto sobre imposto”, compensando-se, em cada operação, o imposto incidente nas operações anteriores, conforme estatui o § 22, II, alíneas “a” e “b” do artigo 155 da CF/88, igualmente reproduzido.

Depreende que a não cumulatividade opera-se mediante um sistema de débitos e créditos, em uma espécie de conta corrente escriturai, mantida pelo contribuinte, e ao comprar a mercadoria, o contribuinte se credita do imposto sobre ela incidente na etapa anterior, (que está embutido no preço e destacado na nota fiscal); no momento de transferi-la a terceiro, ele se debita do imposto calculado sobre o valor da operação que praticar, compensando o valor de crédito lançado por ocasião da entrada e recolhendo apenas a diferença.

Fala que no caso em comento, o Fisco burlou a sistemática do princípio supramencionado, haja vista, não ter realizado os descontos dos créditos havidos pelo contribuinte nas operações ora tributadas, pois cobra no caso de antecipação parcial, quando da compra de mercadorias em outro estado a alíquota total, e não a subtraída da alíquota que irá paga no estado de origem.

Verifica, pois, o enriquecimento ilícito do fisco, uma vez que incorrendo a desoneração prevista na lei de regência, há em verdade, uma dupla cobrança, perpetrada pelo fisco sobre o mesmo fato gerador, ou seja, um verdadeiro *bis in idem*, o qual é rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio, peia vedação do confisco, e nesse sentido, se deve, liminarmente, anular o lançamento realizado pela Fazenda Estadual, para que se aplique de forma legal o princípio da não cumulatividade pelos fundamentos aduzidos nos lançamentos ulteriores.

Da análise do Auto de Infração em comento, infere que o valor imputado ao sujeito passivo, que importa a cobrança de R\$630.985,06, sobrepuja, o valor real da exação, porquanto o Fisco não aplicou nos produtos aventados pela Lei Estadual 7.014/96, no artigo 16, inciso I, alíneas “a” e “b”, que prevê alíquota de 7% (sete) por cento para produtos abrangidos da sexta básica, a saber arroz, feijão, milho, café torrado ou moído, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca; gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino, inclusive os produtos comestíveis resultantes do seu abate, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos ou salgados, inclusive charque, ou seja, quase a totalidade das mercadorias por ele negociadas, ao contrário, aplicou sobre aqueles produtos a alíquota de 18%, ao arrepio da Lei de regência.

Frisa que nesse compasso, prescinde de cálculo a aferição da cobrança indevida e desproporcional perpetrada pelo Fisco, uma vez que, conforme Auto de Infração a Fazenda Pública aplicou alíquota de 18% sobre o valor total da nota, sem qualquer subtração, razão pela qual, é factível de plano atestar a ilegalidade da cobrança ora rechaçada.

Nesse contexto, fala ser patente a violação do princípio da legalidade em face da não obediência aos ditames da Lei 7.041/96 e do artigo 5º, inciso II, da CF/88, os quais têm o condão de, por si só, ensejar julgamento de mérito, anulando o lançamento ante a notória ilegalidade.

Ressalta que o erro na regra matriz de incidência, consoante ocorreria no lançamento em testilha, notadamente no aspecto quantitativo (valor da alíquota), quando o erro é a maior, equipara-se a majoração do tributo, nesse sentido, é imprescindível a necessidade de lei formal para lastrear o aumento. Entrementes, no caso em liça, houve majoração do ICMS sem espeque em lei, uma vez que a majoração fora realizada por ato administrativo plasmado no lançamento, infligindo o artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

Invoca posição do STF ao firmar sua jurisprudência no sentido de obstar majoração de tributo por meio de ato administrativo, sendo a aplicabilidade do princípio constitucional da vedação ao confisco, possível a extensão do princípio às multas moratórias e punitivas tributárias, conforme o entendimento do então Ministro Bilac Pinto, proferido no julgamento do RE 80.093-SP em trecho reproduzido, trazendo ensinamento no mesmo sentido de José Augusto Delgado.

Transcreve trecho do julgado ADI 1075 MC, que teve relatoria do Ministro CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006, além de mencionar ADIN a respeito da aplicação do princípio constitucional na aplicabilidade de multas com caráter confiscatório (ADIMC-551/RJ, cujo Relator foi o Ministro Ilmar Galvão, DJ 18/10/91), reiterando que a posição dominante do Supremo Tribunal Federal, a quem cabe a última palavra sobre o assunto, quando provocado, na interpretação e aplicação do princípio, vem determinando a exclusão da multa sempre que se revestir de caráter confiscatório.

No caso em tela, frisa que o Auto de Infração foi lavrado integralmente sobre obrigações de fazer, e segundo o CTN, as obrigações de fazer e não fazer, são consideradas obrigações acessórias, que não cumpridas, geram multas, que se tornam obrigações principais. Entretanto, analisando o Auto de infração, observa- se que os valores discriminados pelo Fisco são exorbitantes, o que sobressaem a cobrança do ICMS.

Quanto as demais obrigações de fazer exigidas pelo Fisco, informa que conforme o autuante e o Contador da Empresa Contribuinte, Sr. Jesuíno, foi pedido prazo para que as documentações fossem apresentadas em conformidade a exigência da Secretaria da Fazenda, entretanto, foi negado, tendo na oportunidade o contador disponibilizado em apresentar os SPEDs pelo SINTEGRA, pois a escrituração fiscal encontrava-se na empresa regularizado o sistema para gerar os SPED-ECF-ICMS.

Em continuação, menciona outras decisões acerca da vedação ao confisco pela imposição de multas com caráter abusivo como o tribunal de Justiça de Pernambuco, no AI 3251247 PE, Relator André Oliveira da Silva Guimarães, Data de Julgamento 24/07/2015, 4ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação 04/08/2015 e TRF-4 AC 34248 PR 2001.04.01.034248-9, Relator Marcos Roberto Araújo dos Santos, Data de Julgamento em 04/02/2009, 1ª Turma.

Portanto, a seu ver, o caráter confiscatório da multa desconfigura, sua própria natureza e função, ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado, transforma-se em inequívoca fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais, disfarçados sob a roupagem de penalidade pecuniária.

Por fim, nota ser notoriamente investida de inconstitucionalidade as multas aplicadas, visto que, ferem o princípio da vedação ao confisco, conforme artigo 150, inciso IV da CF, e seguindo tal entendimento, requer a redução das multas aplicadas em até 20%, conforme reconhecido pelo STF em sede de Repercussão Geral em Recurso Extraordinário.

Aborda a seguir o Princípio da Proporcionalidade tido como basilar a sua utilização para a interpretação legislativa em nosso ordenamento jurídico, principalmente no que diz respeito ao Direito Tributário, inclusive na aplicação do princípio da vedação ao confisco, estando intimamente ligados, sendo o mesmo bastante utilizado como técnica de solução de conflitos pelo Supremo Tribunal Federal, composto por três elementos. A *adequaçao*, pelo qual se examine se a medida adotada atingiu o fim objetivado. A *necessidade*, que perquire se existiria alguma outra medida que atingisse o mesmo fim com menores restrições ao direito fundamental

sacrificado e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, através do qual, presentes os dois elementos precedentes, diante do caso concreto, proceder-se-ia a uma ponderação de interesses, dando prevalência a um dos direitos fundamentais colidentes.

No elemento necessidade, diz ser preciso delimitar quando a multa se mostra necessária e condizente com o seu caráter de sanção, de quando a mesma está a servir, não como sanção, mas sim dentro da função eminentemente fiscal do Estado, posto que, neste caso, o elemento necessidade já não mais estará presente, fazendo com que o princípio da proporcionalidade, do qual a necessidade é um dos elementos que o compõem, reste inobservado.

Argumenta que o caráter confiscatório da multa se mostrará presente, portanto, quando o elemento necessidade não se configurar, isto é, quando o direito de propriedade do particular for sacrificado além da finalidade em vista da qual a multa fora instituída, ao passo que a proporcionalidade, como instrumento de interpretação do princípio da vedação da multa confiscatória, em um caso concreto, recebe um limite oriundo do próprio conceito da vedação do confisco elaborado pela doutrina do direito tributário. É que o limite que indicará se a multa será ou não necessária corresponde, justamente, ao não sacrifício da fonte produtora do elemento (base de cálculo) tributável.

Aponta notório o caráter confiscatório das multas impostas, haja vista que excedem mais de 50% da base de cálculo, o que torna excessivamente oneroso e desproporcional para o pagamento que deverá ser feito pelo recorrente, pois há ausência da configuração do elemento necessidade, mencionando entendimento jurisprudencial contido no julgamento pelo STF do ARE 844527, transscrito em trechos.

Portanto, vislumbra as multas impostas como eivadas de onerosidade o que configura sua ilegalidade e caráter confiscatório, ferindo as garantias fundamentais contidos na CF/88, nos termos do artigo 5º, inciso XXII.

Requer a seguir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, reproduzido.

Percebe a atuação danosa em detrimento da empresa, ao se exigir tributo que não preenche os requisitos necessários para seja para sua cobrança, seja por ferir princípios constitucionais ou não respeitas a legislação que rege tal imposto, não havendo que se falar em obrigação tributária que justifique a cobrança do diferencial de alíquota do imposto, que sequer é devido, concluindo, nesse sentido, que a forma como se deu a exigência apurada por meio do Auto de Infração 2812310005/17-0, não deve proceder, tendo em vista a não ocorrência do fato gerador referente ao diferencial de alíquota a ser recolhido pela Empresa Autuada, que se mostrou inexistente, não havendo obrigação tributária que respalde a exigência indevida, bem confiscatória, bem como por não respeitar o princípio da seletividade.

Requer, por fim, seja conhecido o presente Recurso Voluntário, haja vista a sua tempestividade e pertinência, bem como reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente lançamento, a teor do artigo 151, inciso III do CTN, além do provimento do Recurso, por ser a aplicação das multas e muitas moratórias investidas de inconstitucionalidade, visto que, ferem o princípio da vedação ao confisco, conforme artigo 150 inciso IV da CF, solicitando, de igual forma, o reconhecimento da ilegalidade das multas impostas, por estarem investidas de desproporcionalidade e caráter confiscatório, ferindo as garantias fundamentais contidos na CF/88, nos termos do artigo 5º, XXII, e caso não seja esse o entendimento, requer a redução e aplicação de até 20% nas multas, conforme reconhecido pelo STF em sede de Repercussão Geral em recurso extraordinário.

Por fim, entendendo ser o Auto de Infração em epígrafe totalmente destituído de fundamentação legal, solicita a sua total improcedência e, consequentemente, o seu arquivamento, por ser um ato de justiça fiscal.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 251 a 254 aponta que a empresa autuada, após resumir as infrações apuradas, pontua que antes de verificar as razões expostas pelo autuado em sua defesa, salienta que todas as infrações acima descritas estão acompanhadas, em suas descrições, de demonstrativos e demais documentos que subsidiam a comprovação das ocorrências imputadas, tanto em meio físico, com a devida entrega das cópias juntadas ao processo, conforme atestam os recibos dados ao final de cada documento, como, também, em meio magnético (digital), conforme se infere no recibo de fls. 231.

Relativamente à defesa propriamente dita, não fosse a identificação do processo a que se refere, que se identifica pela menção do número do auto de infração (fls. 236), e, ainda, em outras citações deste número, a exemplo do que se vê nas fls. 237 e 248, conclui que a peça defensiva se destinava a outro processo, pois, como se verifica após sua leitura, não contém nenhuma menção aos fatos descritos e às infrações imputadas no Auto de Infração em lide.

Independente da peça defensiva não apontar nenhuma discordância fundamentada às imputações feitas no levantamento fiscal, não somente por amor ao debate, mas, sobretudo, em respeito aos princípios da verdade material e do informalismo, que, em conjunto com outros, regem o processo administrativo fiscal, analisa a seguir os argumentos apresentados. Antes, porém, ressalta que não houve utilização de método de arbitramento, a que se refere o autuado, no trabalho realizado.

Sobre a inobservância ao princípio da não cumulatividade, com a devida vênia, aduz não haver em hipótese alguma que se cogitar ser real tal afirmação. Em todos os levantamentos realizados, nas planilhas que detalham os cálculos feitos, constata-se a aplicação do devido crédito fiscal a que tem direito o contribuinte.

Exemplifica com a menção direta que o autuado faz a respeito do cálculo da antecipação parcial. Na planilha relaciona a essas infrações, de fls. 191 a 210 está discriminado o crédito fiscal a que faz jus o contribuinte, conforme se verifica nas informações presentes na coluna “S”.

Quanto ao princípio da seletividade, aqui se referindo a produtos da cesta básica, embora o contribuinte não tenha especificado em que momento isso não foi observado, da leitura das planilhas que subsidiam os levantamentos fiscais, percebe a correta aplicação das alíquotas internas sobre os produtos identificados nas saídas do autuado, conforme se pode verificar nos documentos de fls. 86 a 100, 102 a 112, 191 a 210, etc., nas quais se observa a presença das alíquotas previstas na legislação, inclusive a alíquota de 7%, aplicada, em regra geral, aos produtos chamados de integrantes da cesta básica.

Quanto a alegada violação do princípio da vedação ao confisco e da proporcionalidade, na qual o contribuinte se refere aos percentuais de multas aplicados, informa que as penalidades impostas são aquelas previstas no artigo 42 da Lei 7.014/96. Ademais, salvo engano, diz se tratar de matéria não compreendida na competência do contencioso administrativo fiscal.

Isto posto, requer a esse Colendo Conselho que julgue procedente na totalidade o lançamento realizado.

Distribuído, o feito foi convertido em diligência em 27 de março de 2018 (fl. 262), com o fito de que fosse verificado pelo autuante, ou estranho ao feito designado pela autoridade competente, junto aos registros contábeis do contribuinte o registro das notas fiscais arroladas na infração 12, excluindo aquelas eventualmente registradas, e, se fosse o caso, elaborar novo demonstrativo com as notas fiscais remanescentes.

Em atenção ao quanto solicitado, o autuante às fls. 266 a 268 informa que em 21 de maio de 2018 a empresa foi intimada a apresentar os livros contábeis de Diário e Razão (fl. 264), tendo em 23 de maio de 2018 protocolado petição na qual informa a entrega dos livros do ano de 2016, bem como solicitando prazo de cinco dias para entrega dos livros de 2017, sob a alegação de estarem sendo enviados à Receita Federal.

Com relação aos livros entregues, referentes ao exercício de 2016, aponta que os mesmos foram apresentados em mídia digital (CD), não sendo apresentado qualquer comprovante de autenticidade para a escrituração, consoante previsão dos artigos 39 e 39-A da Lei 8.934/94.

Esclarece que inobstante tal fato, tentou visualizar o conteúdo dos registros constantes da mídia apresentada, entretanto, somente o conseguiu até a data de 02 de março de 2016, conforme atesta a impressão feita da captura da tela do computador, mediante o uso da tecla “*print screen*”, registrando que as ocorrências para tal infração ocorreram a partir de 05 de março de 2016.

Registra que em relação ao exercício de 2017, decorridos cinco dias da data informada na petição de 30 de maio de 2018, não recebeu qualquer informação a respeito.

Informa que a exigência fiscal decorreu da imposição prevista no artigo 4º § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve, indicando, de igual modo, a penalidade cominada, os quais, na sua visão, fundamentam a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que disciplina as situações de falta de registro das aquisições de mercadorias.

Acosta manifestação (fl. 268), da empresa autuada, subscrita por seu advogado, na qual informa estar anexando os livros referentes ao ano de 2016, e em cinco dias apresentar os livros do ano de 2017, tendo em vista estarem os mesmos sendo enviados para a Receita Federal.

Levado a apreciação da Junta de Julgamento Fiscal, a conversão em nova diligência foi negada.

VOTO

O lançamento constitui-se em vinte infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação, por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade, constando às fls. 22 a 230 os demonstrativos elaborados pelo autuante das infrações arroladas na autuação.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso (fl. 231).

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas. Antes, porém, gostaria de fazer uma pequena observação. Neste processo, se analisa em sede de primeiro grau, a autuação interposta contra a empresa, não tendo havido qualquer julgamento anterior que proporcionasse a interposição de Recurso Voluntário a que a defesa se refere de forma recorrente na peça apresentada, que na verdade, se trata de impugnação ao lançamento, somente podendo creditar a equívoco dos defensores.

Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário requerida, nos termos do artigo 151, inciso III do CTN, esclareço ser desnecessário o mesmo, tendo em vista que até o final do julgamento e o definitivo julgamento, o feito fica com a exigibilidade suspensa, em atenção ao mencionado dispositivo legal.

Relativamente ao argumento de como a realização de arbitramento, utilizado pela defesa como passível de nulidade do lançamento, esclareço que em momento algum da autuação se aventou tal ocorrência, sequer, a possibilidade de realização de arbitramento de base de cálculo encontra-se no artigo 148 do CTN, ao abordar as modalidades de lançamento:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Por outro lado, o artigo 22 da Lei 7.014/96, em consonância com a Lei Complementar, assim dispõe:

Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos em regulamento;

b) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100% (cem por cento);

c) perfumarias, jóias, artigos de armário, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60% (sessenta por cento);

d) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40% (quarenta por cento);

e) tecidos: 25% (vinte e cinco por cento);

f) gêneros alimentícios: 20% (vinte por cento);

g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

I-A - dividindo-se o valor total das saídas apuradas em levantamento fiscal do movimento diário das operações em pelo menos três dias, consecutivos ou não, pela quantidade de dias do levantamento, e multiplicando-se esse resultado pela quantidade de dias de funcionamento do estabelecimento no mês considerado;

I-B - tomando-se o valor das operações consignadas em documentos fiscais coletados e/ou informações oriundas de fornecedores ou destinatários, com os quais o contribuinte mantenha relacionamento comercial, e projetando-o para o período considerado, com base na participação percentual sobre o total das operações regularmente escrituradas;

II - conhecendo-se o valor das despesas gerais do estabelecimento, durante o período, admite-se que esse valor seja equivalente a:

a) 25% (vinte e cinco por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com:

1. alimentação, bebidas e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, motéis, pensões, boates e estabelecimentos similares;
 2. jóias, artigos de perfumaria e de armário, confecções e artefatos de tecidos;
 3. ferragens, louças, material elétrico, móveis, tecidos e eletrodomésticos;
- b) 30% (trinta por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com outras mercadorias não compreendidas na alínea anterior;
- c) 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação prestados no mesmo período;
- III - no caso de uso irregular de máquina registradora, de terminal ponto de venda (PDV) ou outro equipamento emissor de cupom fiscal (ECF):
- a) havendo ou não autorização de uso, tendo sido zerado ou reduzido o seu valor acumulado, estando o equipamento funcionando com teclas, funções ou programas que deveriam estar desativados, constatando-se violação do lacre de segurança, ou em qualquer outra hipótese de uso irregular, inclusive na falta de apresentação ao fisco, ou de apresentação do equipamento danificado, impossibilitando a apuração do valor nele acumulado, aplicar-se-ão, no que couber, as regras de arbitramento previstas nos incisos I e II;
 - b) no caso de equipamento não autorizado pelo fisco, não se podendo precisar o período em que houve utilização irregular, por falta de registros ou documentos confiáveis, os valores acumulados no equipamento consideram-se relativos a operações ou prestações ocorridas no período da execução da ação fiscal e realizadas pelo respectivo estabelecimento, ficando a critério do fisco optar pela exigência do imposto não recolhido com base nos valores acumulados no equipamento ou com base em qualquer dos métodos de que cuidam os incisos I e II;
 - c) quando for constatado recolhimento a menor do imposto em decorrência da indicação de operação ou prestação tributada pelo ICMS com alíquota divergente, ou como não-tributada, isenta ou tributada pelo regime de substituição tributária, a base de cálculo do imposto devido será determinada por arbitramento, com base em levantamento fiscal referente à amostra que represente pelo menos 5% (cinco por cento) da quantidade de documentos emitidos no período objeto do arbitramento.

(...)

§ 3º Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados em cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento”.

De fato, o arbitramento é realizado antes do lançamento, permitindo que a autoridade administrativa não leve em consideração os valores declarados pelo sujeito passivo, em razão de inidoneidade ou da omissão documental, para então valer-se do lançamento de ofício com suporte em bases presuntivas (e alternativas), na fixação do valor tributário.

Essa técnica só deve ser adotada pelo Fisco em situações muito específicas, onde ele fica autorizado a adotar para o bem a ser tributado (serviço, direito ou ato), um valor de base de cálculo compatível com a prática do mercado, prestigiando a verdade material.

Saliente-se que tal figura existe para se atingir um valor arbitrado e não arbitrário. Assim, após a ciência do interessado, ficam resguardados o contraditório e a ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é forma de estabelecimento de presunção relativa, e, portanto, passível de prova em contrário, limitando a discricionariedade da autoridade fiscal.

A adoção do mecanismo do arbitramento, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe, pois, quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que em nenhum momento foi indicado na autuação, sendo todas as infrações lastreadas nas informações, livros, documentos e elementos fornecidos pelo contribuinte autuado, não se cogitando falar em imprestabilidade que possibilitasse a adoção de tal mecanismo, creditando tal assertiva defensiva a um equívoco em relação à tese adotada.

Em relação à desobediência do autuante ao princípio da não cumulatividade, aventada na peça de impugnação, da mesma forma não posso acolher, diante do fato de que naquelas infrações arroladas no lançamento em que cabia o atendimento ao mesmo, como por exemplo, no caso de antecipação parcial e substituição tributária, o mesmo foi devidamente atendido.

Isso diante do fato de que, na forma contida na Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 155, §2º, I, o ICMS é um imposto não cumulativo, sendo que o artigo 19 da Lei Complementar 87/1996, em consonância com a disposição daquele artigo da Carta Magna, elucida ainda mais a não cumulatividade.

Segundo a doutrina, aqui representada por Roque Antônio Carrazza, (ICMS, 15ª ed., Editora Malheiros, São Paulo, 2011): “*Como se vê o princípio da não cumulatividade assegura aos contribuintes o direito de compensar créditos de ICMS ainda que o tributo tenha sido cobrado por outras Unidades da Federação*”.

Logo, se apresenta como constitucional o direito de compensar o imposto pago na operação anterior e nenhuma outra lei ou ato infraconstitucional pode excluir este direito do contribuinte, o que significa dizer que sempre que houver imposto pago na operação anterior, o crédito é permitido, isto somente não pode ocorrer em casos de isenção ou de não incidência do imposto. Da mesma maneira, o crédito a maior do que o exigido para a operação, também não é admitido.

Em síntese, o princípio da não cumulatividade, na prática, nada mais é que, na escrituração fiscal, o contribuinte fazer-se do sistema de débito (o montante que é devido), menos o crédito (o montante que possui para compensar).

Parte dos estudiosos do direito, também o consideram ao mesmo tempo, técnica de cálculo do tributo devido, a qual permite concretizar o princípio, que tem como pressuposto evitar a cumulação das contribuições sobre o faturamento dos contribuintes que operam ao longo de um ciclo econômico. Ou seja: a compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. Destaco as infrações 01, 02, 03, somente para ficarmos nestes exemplos.

Desta maneira, reafirmo ter sido obedecido no lançamento tal princípio, o que fragiliza a tese defensiva.

Quanto ao argumento de existência de *bis in idem*, embora a impugnação não o indique de forma precisa e específica, da mesma forma não a vislumbro, vez que as infrações arroladas são específicas e claramente determinadas, não tendo um mesmo fato gerador se constituído em fato gerador de outra, o que, da mesma forma, desmonta tal tese, considerando ser tal figura (*bis in idem*)

A doutrina muito discute acerca de diferença entre a hipótese do *bis in idem* e a bitributação, sendo que a figura do *bis in ide* ocorre quando uma única pessoa política institui tributos diversos sobre o mesmo fato gerador e o mesmo contribuinte, pela incidência de duas normas legais distintas. Seria, pois, a dupla tributação, por um mesmo ente federativo, de um determinado fato, mediante adicionais previstos de forma atécnica, ou então tributos de natureza e características distintos.

Ressalto que o *bis in idem*, é permitido pelo sistema constitucional desde que expressamente autorizado pela Carta Constitucional. Ou seja, a competência tributária precisa ser exercida

dentro dos parâmetros constitucionalmente estabelecidos, respeitando ainda os princípios e as imunidades.

No caso em tela, entretanto, não se observa qualquer ato ou prática ocorrido no lançamento que atente para a configuração de tal figura, motivo pelo qual rejeito tal argumento

Da mesma maneira, não vislumbro violação no lançamento do Princípio da Legalidade, também denominado de princípio da reserva legal, o qual se encontra previsto nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da Constituição Federal, bem como no artigo 97 do CTN, e determina que não há tributo sem lei que o institua ou o majore, limitando o poder da Administração Pública em instituir tributo de forma arbitrária, ou sem previsão legal, na forma estatuída no artigo 1º da Constituição Federal.

Está implícita como princípio de direito tributário, a exigência da lei como fundamento da tributação, de sorte que não há falar em criar, majorar ou extinguir tributo, senão por intermédio de lei.

No presente caso, foram atendidas e obedecidas as regras inseridas na Lei 7.041/96, bem como o artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, descabendo tal arguição, e embora argumente neste sentido, da mesma maneira que nos demais argumentos analisados, a defesa não consegue apontar de maneira clara e precisa onde teria ocorrido tal violação, tratando do tema apenas como tese, não se observando a alegada violação, vez que todas as exações lançadas no corpo do Auto de Infração possuem a necessária e devida previsão legal.

Quanto ao entendimento da defesa de que o lançamento foi integralmente sobre obrigações de fazer, e segundo o CTN, as obrigações de fazer e não fazer, seriam consideradas obrigações acessórias, que não cumpridas, gerariam multa que se tornariam obrigações principais, com a devida *vênia*, não concordo.

E justifico: das vinte infrações, dezoito dizem respeito à cobrança de imposto, seja por omissão, seja por utilização indevida de crédito fiscal, seja por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto.

No Código de Processo Civil (CPC), vigente através da Lei 13.105/15, as obrigações de fazer se encontram nos artigos 495 e 501. Em direito tributário, a obrigação é sempre de fazer (recoller tributo, escriturar livros fiscais, etc.), na forma prevista no artigo 113 do CTN, ao abordar a obrigação tributária, a qual pode ser principal ou acessória.

A obrigação principal (artigo 113, § 1º do CTN), ocorre quando o contribuinte tem por prestação (por dever), o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro), surgindo com a ocorrência da hipótese de incidência e do fato gerador, como a circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS, somente se extinguindo com o pagamento (recolhimento) do valor integral devido. Caso o imposto seja recolhido parcialmente, hipótese presente em várias infrações do lançamento, não se considera extinta a obrigação.

Já a obrigação acessória é aquela que por determinação legal, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, na forma do artigo 113, § 2º do CTN.

Fato é que, independentemente de ser exigido ou não o cumprimento de obrigação principal, o contribuinte é sempre obrigado a cumprir a obrigação acessória, como no caso da infração 20, a transmissão mensal da Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Desta maneira, contrariamente ao entendimento da defesa, não há que se falar que as obrigações de fazer e não fazer, são consideradas obrigações acessórias, que não cumpridas, geram multas, que se tornam obrigações principais, conforme firmado na peça de impugnação ao lançamento.

Como já visto anteriormente, existem no Auto de Infração obrigações de fazer, sendo que a grande maioria tem como característica e natureza, a de serem obrigações de fazer se

enquadramento na condição de obrigações principais (que surgem com a ocorrência do fato gerador, têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguem-se juntamente com o crédito dela decorrente.), onde se exige imposto, bem como, de forma minoritária também se apresenta o descumprimento de obrigação acessória (aquele decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos), onde se aplicam penalidades, o que de encontro ao entendimento da defesa, razão para que não seja acatada.

Frente a tais motivos, não acolho as preliminares defensivas postas.

No mérito, a defesa não atacou especificamente uma infração objetivamente, optando por apresentar argumentação genérica, abordando temas de caráter geral, se se deter especificamente em pontos precisos e determinados do lançamento e suas inúmeras infrações.

Entretanto, apesar de a defesa não abordar de forma específica qualquer das infrações, da análise dos elementos do feito, especialmente na infração 12, a qual foi descrita como “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas*”, com lançamento de imposto no valor de R\$ 240.233,34, além de multa de 100%. Consta da descrição dos fatos, que a mesma foi apurada com base no demonstrativo de débito anexo ao lançamento.

A acusação, se fundamenta, pois, na presunção prevista no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, segundo o qual:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º. Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.

De tal inteleção, se verifica de plano, que o legislador estabeleceu duas vertentes para a ocorrência da presunção: exame nos livros contábeis da empresa e informações advindas de terceiros.

No primeiro caso, temos as hipóteses dos incisos I a V, ao passo que no inciso VI, encontra-se a presunção advinda de informação de terceiro, caso das administradoras de cartões de débito e crédito, das instituições financeiras e shopping centers.

Feita esta colocação, observo que o trabalho fiscal do autuante, e isso consta da própria acusação, embasou-se nos lançamentos constatados da análise do Livro Registro de Entradas de

Mercadorias, não se reportando, em momento algum, a exame levado a efeito na contabilidade da empresa, para fins de constatação de tais lançamentos de notas fiscais.

Da mesma forma, a diligência, quando solicitada, não conseguiu o objetivo, diante da informação de que não ter sido possível a leitura dos livros contábeis do ano de 2016, ao passo que para o ano de 2017, não foram entregues em tempo hábil pelo sujeito passivo.

Some-se a isso o fato de os demais itens da autuação não se reportarem a existência de omissões de receita ou de operações, apenas e tão somente recolhimentos não realizados ou realizados a menor, além de utilização indevida de crédito fiscal.

Nesta hipótese, entendo, em alinhamento com diversas decisões deste Colegiado, que apenas e tão somente, com base na escrituração fiscal, seria possível o lançamento da multa de 1%, estabelecida no artigo 42, inciso IX da Lei 7.014/96, segundo a qual, cobrar-se-ia “*1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal*”, não sendo possível o lançamento de imposto, a menos que comprovado que a falta de registro ocorreu na contabilidade da empresa, o que não se verificou, ou não se informa nos autos.

Tal entendimento, encontra-se estribado, como afirmado anteriormente, em julgados deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0204-12/16, relatado pelo ilustre Conselheiro Maurício Souza Passos, o qual possui a seguinte Ementa:

“ICMS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Quando esta situação ocorre, a lei autoriza a presunção de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. A ocorrência foi constatada pela falta de contabilização de entradas de mercadorias.

Comprovada a inadequação do roteiro de fiscalização da forma como foi aplicado, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser “hotel”, com venda de serviços de hospedagem com fornecimento do serviço “all inclusive”, cuja operação sujeita-se ao pagamento de imposto municipal”. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO e, de ofício, julgar Improcedente o Auto de Infração. Decisão unânime”. (grifei).

Por outro lado, posso mencionar, de igual forma, decisão desta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada em 10 de novembro de 2015, à unanimidade, através do Acórdão 0220-04/15, cujo texto a seguir destaco: “...a cobrança realizada é de imposto, pela presunção de omissão de saídas de mercadorias, sem o registro dos documentos fiscais nos livros próprios, o que configuraria pagamento das aquisições com recursos decorrentes de operações anteriores sem notas fiscais, podendo ser apurada através dos registros contábeis, especialmente o livro caixa. Desta forma, o autuante deveria lançar a falta de escrituração dos documentos fiscais na escrita contábil, da empresa.

Todavia, nas intimações para apresentação de livros e documentos de fls. 12 e 13 apenas constam a solicitação de apresentação de livros fiscais, o que torna o roteiro aplicado incompatível com a infração lançada, pois ao cobrar imposto por presunção, não ficou comprovada a realização de qualquer exame contábil pelo autuante, o que inviabiliza a autuação quanto a este item, e diante das hipóteses elencadas no artigo 18 do RPAF/99, de ofício, a julgo nula”.

Na mesma esteira, posso igualmente mencionar Decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que através de sua 1ª Câmara de Julgamento proferiu o Acórdão 20.379/11/1ª, o qual possui a seguinte ementa a respeito de tal tema:

“OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA. Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75. Entretanto, excluem-se a multa isolada vinculada às mercadorias recebidas por transferência de outro estabelecimento do mesmo titular, em face da conexão com a Multa Isolada do art. 55, inciso II da mesma lei. Adequação da penalidade remanescente, ao disposto na alínea “b” do mesmo dispositivo, quando vinculadas às mercadorias recebidas para industrialização, em face do acobertamento fiscal do retorno dos produtos”.

Destaco trecho do Relator naquela oportunidade, o qual assim se manifestou:

“Mantém-se em parte, todavia, a penalidade prevista no inciso I do art. 55 da Lei nº 6763/75, uma vez que os documentos não foram escriturados no livro de Registro de Entradas. O dispositivo em questão assim prescreve:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

I – por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento – 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

- a) *entrada de mercadoria ou utilização de serviços registrados no livro diário;*
- b) *saída de mercadoria ou prestação de serviço, cujo imposto tenha sido recolhido;*

No caso dos autos, exigiu o Fisco a penalidade prevista no inciso I, sem a atenuante das alíneas “a” e “b”. As saídas em retorno de mercadoria enviadas para industrialização ocorreram com suspensão do ICMS. Logo, não havia imposto a recolher. A interpretação que melhor se adequa ao disposto na alínea “b” acima é a de que o imposto tenha sido destacado no documento fiscal e recolhido quando devido.

No presente caso, a aplicação correta do instituto da suspensão equivale ao destaque, para fins de aplicação da norma redutora da pena. Neste sentido, deve-se adequar a Multa Isolada capitulada no inciso I do art. 55 da Lei nº 6763/75 ao disposto na alínea “b” do mencionado dispositivo”.

Ou seja: este não é o entendimento pontual ou particular deste julgador, mas o predominante nos diversos órgãos de julgamento administrativo do país.

Desta forma, entendo que no presente caso, diante dos motivos expostos, a infração deve ser julgada procedente em parte, com lançamento de penalidade por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das entradas omitidas, segundo previsão do artigo 42, inciso IX da Lei 7.014/96, anteriormente mencionado, pela ausência de absoluta certeza quanto à omissão que resulte na falta de recolhimento de imposto de que se acusa a empresa autuada, de acordo com o demonstrativo abaixo:

2016			
MARÇO	R\$ 28.868,78	1%	R\$ 288,69
ABRIL	R\$ 82.835,89	1%	R\$ 828,35
MAIO	R\$ 190.613,22	1%	R\$ 1.906,13
JUNHO	R\$ 332.209,89	1%	R\$ 3.322,10
JULHO	R\$ 6.479,72	1%	R\$ 64,80
AGOSTO	R\$ 8.907,44	1%	R\$ 89,07
SETEMBRO	R\$ 8.358,89	1%	R\$ 83,59
OUTUBRO	R\$ 5.636,28	1%	R\$ 56,36
NOVEMBRO	R\$ 157.512,17	1%	R\$ 1.575,12

DEZEMBRO	R\$ 56.125,06	1%	R\$ 561,25
2017			
JANEIRO	R\$ 7.746,56	1%	R\$ 77,47
FEVEREIRO	R\$ 120.269,89	1%	R\$ 1.202,70
MARÇO	R\$ 128.740,28	1%	R\$ 1.287,40
ABRIL	R\$ 87.062,33	1%	R\$ 870,62
MAIO	R\$ 113.263,28	1%	R\$ 1.132,63
TOTAL	R\$ 1.266.704,25	1%	R\$ 13.346,28

No tocante à infração 20, em relação à qual a defesa se insurge, sob o argumento de que ter solicitado a concessão de prazo para que a escrituração fiscal fosse apresentada em conformidade à exigência da Secretaria da Fazenda, entretanto, o autuante não concordou, tendo na oportunidade o contador se disponibilizado em apresentar os SPEDs pelo SINTEGRA, pois a escrituração fiscal encontrava-se na empresa, regularizado o sistema para gerar os SPED-ECF-ICMS, da mesma maneira descabe, uma vez que a instituição da EFD substituiu a adoção do SPED através do SINTEGRA, tendo sido concedido prazo mais que razoável para a adequação e adaptação dos contribuintes, para a sua plena adoção.

Além disso, a penalidade foi imposta pela não transmissão dos arquivos dos livros fiscais nos prazos regulamentares, o que, na forma da Lei 7.014/96, permite a aplicação da penalidade ao contribuinte, sendo que a apresentação posterior da EFD não desqualifica ou impede a aplicação da penalidade, tal como feita, daí a infração ser procedente.

Quanto às demais infrações, diante da ausência de argumentos específicos em relação às exigências fiscais ali contidas e diante da análise das mesmas, as, julgo procedentes.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º, do artigo 42 da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” das multas sugeridas (60% e 100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

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

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

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

Esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram nos percentuais de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96, que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória.

Frente a esta, especialmente na infração 20, se tratando de ação reiterada do contribuinte em meses consecutivos e sucessivos, dificultando a realização de diversos roteiros de fiscalização, nego o pedido.

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

Por tais argumentos, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$ 403.418,76, de acordo com o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 01	R\$ 1.565,37
INFRAÇÃO 02	R\$ 27.159,32
INFRAÇÃO 03	R\$ 481,79
INFRAÇÃO 04	R\$ 2.529,88
INFRAÇÃO 05	R\$ 2.441,48
INFRAÇÃO 06	R\$ 281.766,24
INFRAÇÃO 07	R\$ 5.377,51
INFRAÇÃO 08	R\$ 231,37
INFRAÇÃO 09	R\$ 27,09
INFRAÇÃO 10	R\$ 27.117,10
INFRAÇÃO 11	R\$ 1.296,88
INFRAÇÃO 12	R\$ 13.346,28
INFRAÇÃO 13	R\$ 498,76
INFRAÇÃO 14	R\$ 5.803,60
INFRAÇÃO 15	R\$ 4.249,56
INFRAÇÃO 16	R\$ 5.920,46
INFRAÇÃO 17	R\$ 750,71
INFRAÇÃO 18	R\$ 16.355,51
INFRAÇÃO 19	R\$ 279,09
INFRAÇÃO 20	R\$ 6.900,00
TOTAL	R\$ 404.098,00

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281231.0005/17-0**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$366.745,50**, acrescido das multas de 60% sobre R\$366.246,74, e de 100%, sobre R\$498,76, previstos no art.42, incisos II “a” f “d”, “e” e “f”, e VII, “a” da Lei 7.14/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais no valor de **R\$17.106,23** e das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$20.246,27** previstas nos incisos II, “d”, IX e XII-A, “L” do citado dispositivo legal, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA