

A. I. Nº - 206837.0002/18-0
AUTUADA - M SHOP COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.01.2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0232-04/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR DESTACADO A MAIS QUE O CORRESPONDENTE À OPERAÇÃO. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Sendo as operações autuadas de transferências de mercadorias, com CFOP 1152 (entradas ou aquisições no Estado – transferências para comercialização), de acordo com orientação da PGE/PROFIS, em Incidente de Uniformização, ainda que sejam mercadorias importadas, a infração é improcedente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração caracterizada em decorrência da constatação de diferenças de entradas omitidas apurada através de auditoria de estoques, sendo correta a exigência do imposto com base no valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração mantida. Não acolhidos os argumentos defensivos. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. Não acolhida a tese defensiva de não incidência do imposto nas operações de transferências de mercadorias, não tendo sido apontados elementos concretos e/ou equívocos no lançamento, o que mantém a mesma. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 29 de junho de 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 77.465,85, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de janeiro, março a junho, agosto a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$ 17.083,44, multa de 60%. Informa o autuante constar na “*planilha 01, os dados relativos às NFs e itens de mercadorias que foram objeto de transferências de unidades do grupo, na sua maioria itens importados, cuja alíquota utilizada para apuração do ICMS destacado se deu a maior do que o previsto na legislação*”.

INFRAÇÃO 2. **04.05.04.** Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2013 e 2014), totalizando R\$ 58.290,68, multa de 100%.

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, constando a indicação do autuante de serem “*itens de mercadorias objeto de substituição tributária por antecipação não realizada conforme planilhas 6 e 7 e identificadas pela correlação entre NFe, escrituração livro de Entradas e recolhimentos de ICMS efetuados*”. As ocorrências ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014, no total de R\$ 2.091,73, sugerida multa de 60%.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 97 a 112, onde argui em sua defesa, após breve resumo dos itens autuados, que para a infração 1, não ocorreu utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, diante do fato dos itens de mercadorias em questão foram objeto de transferência interna de unidades do grupo, cuja alíquota utilizada para apuração do ICMS destacado deve ser de 17% (dezessete por cento) conforme planilha elaborada (Doc. 02) pela própria autoridade fiscal referente ao exercício de 2014.

Menciona que a alíquota de quatro por cento se aplica somente às operações interestaduais conforme determina a Resolução 13, de 2012, e como pode ser observado no quadro que apresenta, o CFOP 1.152 corresponde às transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não se podendo olvidar que o estabelecimento remetente destacou e pagou sobre a alíquota de dezessete por cento.

Com relação à falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas (doc. 03), com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao “deixar de contabilizar as entradas”, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, assevera ser o levantamento quantitativo da autoridade fiscal equivocado e confuso, se tratando de mera presunção, com critérios subjetivos e sem critérios claros para a aferição da suposta infração. Ao relatar que a empresa deixa de contabilizar entradas, sendo verdadeira a afirmação, estaríamos diante de uma omissão de entradas e não omissão de saídas.

Argui que se não houve contabilização das entradas, em nenhuma hipótese deveriam ser aplicados aos valores encontrados os preços de saídas ou preços médios calculados pela autoridade fiscal sem qualquer critério objetivo.

Invoca que para a lavratura do Auto de Infração, se torna indispensável a busca da verdade material, não podendo a autoridade fiscal agir fundamentada em presunções ou “achismos”, mas sempre que possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos, evitando praticar um ato ilegal em razão do desconhecimento da verdade, ou quando não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, na forma do exemplo trazido, o qual diz demonstrar o equívoco da autoridade fiscal.

Com relação ao item 03, entende que é indevida a cobrança do ICMS por antecipação (doc. 04), na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação recebidas em transferência por não constituir fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Passando às razões de Direito, vê como cabível a aplicação da Resolução do Senado Federal 13, de 2012, editada com o objetivo primordial de acabar com a guerra dos portos, de modo a reduzir o efeito dos benefícios fiscais concedidos por Estados da Federação para atração de empresas e maior volume de negócios em seu território, estabelecendo a alíquota de quatro por cento para operações interestaduais com mercadorias importadas do exterior.

Diz que a imputação de infração tributária, pela autoridade fiscal, ao indicar a alíquota de quatro

por cento nas operações internas realizadas em 2014 de mercadorias importadas recebidas em transferência interna com CFOP 1.152 é totalmente desprovido de qualquer fundamentação legal, uma vez que sujeitar o contribuinte remetente ao pagamento da alíquota interna por ocasião da transferência de um estabelecimento para outro do mesmo titular e exigir o aproveitamento de quatro por cento pelo estabelecimento destinatário é totalmente desarrazoado. Com a vedação ao crédito se está diante de um enriquecimento ilícito do Estado.

Fala em seguida, acerca da não-cumulatividade do ICMS, cujo princípio entende como um dos atributos mais relevantes do ICMS e que passou a ser adotado no Brasil com o ICM, estando previsto na legislação ordinária desse imposto, sendo posteriormente introduzido na Constituição brasileira com a Reforma Constitucional 18, de 1965, sendo adotado pelos mais modernos sistemas tributários e visa acabar com os efeitos da tributação em “Cascata”. Para que não ocorra essa “tributação em cascata”, permite-se a compensação do ICMS que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, sendo que a vedação indevida ao crédito do imposto pago na operação anterior fere o Princípio Constitucional da não cumulatividade previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da nossa Carta Magna, conforme transcrição.

Aborda a seguir, que a omissão apurada pelo levantamento do estoque choca-se frontalmente com princípio da Verdade Material é um dos princípios que deve nortear a Administração Pública, e para a correta observância e aplicação das normas tributárias, torna-se indispensável à busca da verdade material, não podendo a autoridade fiscal agir fundamentada em presunções ou “achismos”, mas sempre que possível deve descobrir a efetiva ocorrência dos fatos, deve evitar praticar um ato ilegal em razão do desconhecimento da verdade, citando doutrina representada pelo ensinamento de James Marins.

Diz, ainda, que o Princípio da verdade material autoriza a Administração Pública a valer-se de qualquer tipo de prova lícita que a autoridade julgadora tenha conhecimento, permitindo a produção de provas que poderão ser juntadas em qualquer fase do processo administrativo tributário, podendo se considerar desprovida de qualquer razoabilidade a cobrança de tributo e multa nos termos do Auto de Infração impugnado, tendo em vista ter recolhido o ICMS corretamente para o Estado da Bahia por ocasião das saídas de mercadorias.

Aborda, a seguir, o fato de a multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto cobrado na auditoria estoques - saídas mercadorias tributadas sem registro, entender que além de improcedente é totalmente confiscatória, uma vez que no Direito pátrio, tanto em cunho federal como estadual, sempre houve certa liberalidade legislativa quanto da fixação de multas tributárias aos contribuintes que por ventura descumprissem com alguma norma vigente ou não atendessem as exigências do Fisco.

Fala há de ser observada a conceituação e diferenciação feita pelo ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS, acerca das espécies de multas tributárias existentes no direito pátrio, conforme transcrição realizada, e o fato de, essencialmente, existirem no direito tributário as multas moratórias, para o caso de algum atraso no pagamento de um tributo por algum contribuinte, e as multas punitivas, que, como o nome diz, visam punir o contribuinte que venha a desrespeitar alguma norma tributária, caso no qual, em razão da maior gravidade da conduta, há a aplicação de sanções bem mais gravosas.

No caso das multas tributárias punitivas, em determinadas ocasiões específicas, entende possível que o contribuinte seja penalizado com multas aplicadas em valor equivalente ao dobro ou até o triplo do valor do tributo devido e tal prática, apesar de prevista em legislações federais e estaduais, comumente realizada pelo Fisco, em razão dos valores que, em determinadas ocasiões, são envolvidos, podem ocasionar o surgimento de dívidas impagáveis com o Poder Público, levando, em muitas ocasiões, a falência de empresas, razão para o surgimento de embate entre as empresas e o Fisco acerca da legalidade da aplicação de multas punitivas que seja superior ao

valor do débito principal, ao real valor devido pelo contribuinte, ocasionando o confisco, expressamente vedado na Constituição Federal do Brasil, nos termos do seu artigo 150, inciso IV, copiado.:

Assevera, que no caso concreto, estava em apreço a legalidade da aplicação de multa tributária punitiva no percentual de 100% sobre o valor do tributo principal, prevista através de lei estadual em vigor no estado da Bahia, exatamente o mesmo percentual de multa cobrado no presente caso.

Cita ter o STF, em julgamento do referido caso, reafirmando decisão que anteriormente já havia tomado, entendeu que é inconstitucional a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, tanto em caráter federal, estadual e municipal, em percentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte, na forma de excerto da mesma, mencionando que a prática corriqueira dos Fiscos em aplicação de multa em valor superior ao montante devido, amparados em legislações federais, estaduais e/ou municipais, de acordo com o caso concreto, caracteriza o confisco, ato totalmente vedado pela Constituição Federal Brasileira, nos termos do artigo 150, IV.

Fala que em caso de eventual previsão legal e aplicação de multa tributária punitiva em valor superior ao especificado, flagrantemente passará a ser considerada inconstitucional tal prática, com base no previsto no referido artigo 150, IV, da Constituição Federal do Brasil, ou seja, haverá a caracterização do confisco pelo ente estatal, e de acordo com a Súmula 166 do STJ, “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, na forma da decisão copiada do REsp 1626012 SC 2016/0240745-3, Relator Ministro Og Fernandes, Data de Julgamento: 19/06/2018, Segunda Turma, Data de Publicação, DJe 26/06/2018.

Diante do exposto, solicita a procedência da presente impugnação com a consequente anulação do Auto de Infração, e acaso não se entendendo assim, requer a improcedência total ou parcial do lançamento guerreado.

Requer, finalmente que todas e quaisquer intimações sejam dirigidas ao endereço do signatário, cujos dados indica, protestando, desde logo, pela juntada de razões finais de julgamento e produção de sustentação oral quando da designação de julgamento, para todos os efeitos legais.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 175 a 177 aponta ter o presente lançamento resultado do reexame dos exercícios de 2013 e 2014 que, a partir de procedimentos internos, identificou preliminarmente a existência de inconsistências nas informações fiscais prestadas pelo contribuinte, em razão disso, foi emitida Ordem de Serviço 50094818 para a realização dos exames e verificações, com a notificação e intimação fiscal do contribuinte, o que ensejou a realização de três intimações, após aquela inicial, em razão do não cumprimento das determinações e orientações para correção das informações prestadas nas EFD's, ainda que fosse afirmado que foram realizada todas as correções apresentadas em relatório analítico quando da Intimação inicial.

Após rememorar o Auto de Infração e os termos da defesa apresentada, indica, para a infração 1, serem os elementos defensivos de argumentação apresentados procedentes, de modo que acata os mesmos e considera indevida a exigência dos valores objeto da mesma, apontando para a necessidade quando do julgamento ser efetuada a sua exclusão.

Na infração 2, diante da alegação de não restarem claros os procedimentos e cálculos para encontrar a diferença apontada, com apensação como anexo relativo as alegações de defesa, a cópia da Planilha 04, aduz que a peça defensiva não menciona ou faz qualquer referência aos demais relatórios que sustentam a identificação das omissões de estoques, seja relativo aos estoques iniciais e finais, as movimentações de entradas e de saídas de mercadorias que demonstram os cálculos na apuração e comprovação das mencionadas diferenças de estoque, bem como se ignorou além das planilhas entregues que subsidiaram a identificação das omissões, assim como, a descrição e tipificação legal presente no Auto de Infração da infração em questão.

Explicita que a tipificação da infração aponta para omissão de saídas com base na presunção legal de que deixaram de ser contabilizadas entradas de alguns itens de mercadorias, conforme demonstrativo produzido, e caso a defesa considerasse a tipificação da infração não teria a compreensão incorreta que levaram a arguir e questionar acerca do preço de saída utilizado para cálculo.

Sinaliza estar acostado aos autos o Demonstrativo do Preço Médio de todos os itens de mercadorias que foram identificadas omissões fossem elas de entradas ou de saídas relativas ao ano de 2014, ainda que não houvesse qualquer questionamento quanto ao levantamento das omissões de estoque produzido.

Quanto à alegação de ausência da verdade material para as omissões identificadas, afirmindo a existência de “achismos”, bem como a apresentação de dois quadros a movimentação do item de mercadoria (código 4092640045 “EC CLIMATIZADOR TERMO 8G 127V JC-23G2 PRETA”), o primeiro retirado do Demonstrativo de Omissões de Estoques e o segundo quadro elaborado pela deficiente, ao comparar ambos vê apenas uma divergência no que se refere a “Saída Nota Fiscal”, no qual identificou oitenta, ao passo que a autuada apresenta para o mesmo campo a quantidade de cento e dois itens, portanto, uma diferença de vinte e dois itens e que foi objeto de consideração de omissões.

Observa que em relação à movimentação de entradas do mencionado item de mercadoria, a qual não há divergência entre as quantidades de itens movimentados por ele identificados e as quantidades identificadas pela autuada, bem como a apresentação de um quadro com as movimentações de Saídas do item em questão. Quando efetuado o somatório das quantidades movimentadas, algo que efetuou por mais de uma vez, verifica que o total de itens movimentados apontados pela defesa é da ordem de setenta e nove, ou seja, o demonstrativo apresentado aponta que há para o item de mercadoria em questão não apenas vinte e duas omissões, mas vinte e três, sendo a contestação relativa apenas ao ano de 2013 e para o item acima citado, não havendo qualquer questionamento ou dúvida quanto as diferenças de estoques identificados no exercício de 2014.

Defende a manutenção da infração e dos valores imputados para cada um dos exercícios, especificamente em relação ao ano de 2013 cuja contestação se fez apenas para o item de mercadoria “EC CLIMATIZADOR TERMO 8G 127V JC-23G2 PRETA” e que não se fez demonstrar a existência de alguma falha, à luz dos elementos trazidos, o que o faz manter integralmente o valor da Infração 2.

Na infração 3, para a alegação defensiva de ser a mesma indevida, esclarece se tratar de exigência de substituição tributária em mercadorias passíveis de tal tratamento, conforme prevê a legislação tributária do Estado da Bahia, por considerar que a simples transferência de mercadorias não se constitui fato gerador de ICMS, apresentando planilha que traz os valores apurados para o ano de 2013, anota estar a mesma caracterizada e devidamente descrita no Auto de Infração, com a menção da tipificação legal, salientando que as referidas mercadorias foram remetidas do Estado de São Paulo para a filial autuada, de modo que não identifica elementos que ensejam a revisão da infração.

Quanto aos argumentos que dizem respeito à infração 1, considera, em razão das alegações apresentadas, com improcedente, e em relação às considerações sobre a não-cumulatividade do ICMS, diz não ter qualquer observação a fazer.

Observa que os procedimentos adotados estão em consonância com a legislação, não cabendo comentários sobre os termos utilizados, que considera inadequados ou inapropriados no trato entre profissionais, mas recorrente em alguns advogados, e para as alegações acerca da natureza confiscatória das multas, que foi aplicado o disposto apontado na legislação, não cabendo tecer considerações.

Frente ao argumento de anulação ou a improcedência total ou parcial da autuação, aponta caber

ao CONSEF deliberar, ao passo que em razão da exclusão total dos valores relativos a infração 01, considerada como indevida, por ter desconsiderado o que dispõe a legislação, e com a manutenção dos valores relativos as demais Infrações de modo integral, não houve fatos novos, novos demonstrativos de cálculos produzidos na forma do artigo 127 no seu parágrafo 7º do RPAF-BA, considera concluída a informação fiscal devendo o presente feito ser remetido ao CONSEF.

Em 30 de outubro de 2018 o feito foi submetido à apreciação em sessão de pauta suplementar, sendo decidido estar em condições de ser julgado.

VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte do contribuinte, não existindo preliminares a serem analisadas, tendo o lançamento atentado para as regras formais em sua constituição, especialmente o artigo 39 do RPAF/99, sendo respeitados os diversos princípios do processo administrativo fiscal, dentre os quais destaco o da verdade material, da ampla defesa, do exercício do contencioso, sem qualquer oposição ou objeção do sujeito passivo neste sentido.

Início a apreciação do Auto de Infração pela abordagem do fato de em mais de um momento, e em relação às infrações inseridas no Auto de Infração, a empresa autuada ter se apegado à Súmula nº 166 do STJ, como elemento a ser aplicado em seu favor, por se tratarem de transferências interestaduais (remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular, constituem uma só pessoa. E também, perante o imposto de renda, isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV da Lei nº 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pelo nobre Relator.

Gostaria de fazer ainda, a respeito, algumas observações: A primeira é a de que sabido é que decisões como as trazidas pela defesa não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento daquela Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores, entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011, revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminentíssimo relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75,

além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº. 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo nº 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”.

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins, defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que, o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária, ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo, e deve ser entendido de forma a acomodar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo, e também ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em conclusão, não acolho o argumento defensivo em relação à Sumula nº 166, e a não tributação das operações de transferências realizadas, até mesmo pelo fato de que em todas aquelas ocorridas no período autuado, foram tributadas na origem, o que demonstra que o argumento defensivo ser mera retórica, sem aplicação prática.

No mérito, na infração 1, a tese defensiva é de que as operações abarcadas se constituíram em transferências realizadas através do CFOP 1.152 com as alíquotas corretas, e que, desta maneira, os créditos apropriados são lícitos, descabendo a autuação em tela. O autuante, em sede de informação fiscal, assevera ser a infração improcedente, entretanto, não subsidia os motivos para tal, sequer a base legal, muito embora tenha dito na acusação que *“planilha 01, os dados relativos às NFs e itens de mercadorias que foram objeto de transferências de unidades do grupo, na sua maioria itens importados, cuja alíquota utilizada para apuração do ICMS destacado se deu a maior do que o previsto na legislação”*.

E aqui valem algumas observações. Em primeiro lugar, sendo operações de transferências, a princípio o imposto é devido, pelo fato de, conforme explanado acima, caso as mesmas sejam interestaduais, incidiria o imposto. Sendo as operações internas, desde o final do ano de 2016, com a edição dos denominados incidentes de uniformização por parte da Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, a orientação jurídica é para que as tais operação não sejam objeto de autuação.

Em relação às operações interestaduais referentes a itens de mercadorias nas quais como afirma textualmente o autuante *“na sua maioria itens importados”*, alguns esclarecimentos adicionais se tornam necessários. Em primeiro lugar, a alíquota de 4%, conforme definida pela Resolução do Senado Federal nº 13/2012, será aplicada apenas para as operações interestaduais, para bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembarque aduaneiro não tenham sido submetidos a processo de industrialização e ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

Todavia, nas operações de importação, continuará a ser aplicada a alíquota definida pela unidade da Federação que seja o sujeito ativo da obrigação tributária, e ainda que a operação interestadual não seja imediatamente subsequente à operação de importação, deverá ser utilizada a alíquota de 4%, sendo a mencionada Resolução aplicada em todas as operações interestaduais subsequentes à importação, ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2013, com bens e mercadorias importadas ou

com Conteúdo de Importação maior que 40%, independentemente da sua data de importação.

A exceção para tal regra, ocorre nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012; bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007, e gás natural importado do exterior, sendo que em tais situações, continuarão sendo utilizadas as alíquotas de 7% ou 12% nas operações interestaduais, a depender dos Estados de origem e destino da mercadoria, o que não se apresenta como a hipótese em tela.

O Ajuste SINIEF 20/2012, normatizou e pacificou o entendimento de que a alíquota de 4% incidirá em todas as etapas de circulação comercial destas mercadorias, atingindo assim, esta alteração, não só as empresas importadoras e distribuidoras, como também quaisquer outras empresas que comercializam mercadorias que não foram produzidas no Brasil, sendo esta empresa importadora, distribuidora, atacadista ou varejista, tendo o mesmo criado novas origens de mercadorias (primeiro número do CST), trazendo novos códigos que indicam se é uma mercadoria importada diretamente por quem a está comercializando (1), se é uma mercadoria estrangeira, mas adquirida no mercado interno (2), se é uma mercadoria estrangeira, sem similar nacional, mas adquirida no mercado interno (7), dentre as outras origens descritas neste ajuste.

Através de tais códigos de origens vigentes a partir de 01/01/2013, os contribuintes saberão quando adquirirem mercadorias qual a sua origem e classificação, podendo assim parametrizar o seu sistema de acordo com a origem da mercadoria, o que não ocorria antes deste Ajuste, o qual ajudou a consolidar o entendimento de forma a viabilizar a tributação de 4% para determinados produtos importados (exceto listagem da Camex) para todas as etapas de circulação destas mercadorias, sendo que, antes deste, o contribuinte que adquiria mercadorias no mercado brasileiro, não tinha conhecimento se a mercadoria tinha origem importada ou nacional, o que agora terá com esta nova codificação.

No lançamento não se encontra claro serem as mercadorias autuadas, ao menos em parte, como assevera o autuante, importadas, portanto, passíveis de aplicação de alíquota de 4%, o que ensejaria para o remetente, a possibilidade de requerer a repetição do indébito ao Estado de origem da operação, e ao de destino, a glosa do crédito tomado a maior.

E aqui observo que se instala insegurança, quanto ao fato de serem ou não tributadas corretamente tais operações autuadas, seja pela já mencionada falta de sustentação para o acolhimento da tese defensiva, seja pela mistura de mercadorias, entre importadas e nacionais, elencadas na infração. Além disso, haveria de se questionar o denominado “Conteúdo de Importação maior que 40%, independentemente”, o qual apenas e tão somente através de auditoria especializada em comércio exterior seria possível se determinar tal índice.

Desta maneira, num primeiro momento se caracterizaria insegurança na infração, no infrator e na base de cálculo da infração, nos termos definidos no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, podendo ser a infração julgada, de ofício, nula, ainda que tal fato não fosse apontado pela defesa diante da inexistência de justificativa para as glosas nas operações que não comportassem produtos importados, ainda que internas.

Todavia, a vista da indicação de serem as operações realizadas sob o CFOP 1152, sendo “entradas ou aquisições de serviços no Estado” (1000), “transferências para industrialização, comercialização ou prestação de serviços” (1150), destinadas no caso concreto para comercialização, há de ser superada a nulidade, e a infração tida como improcedente, à vista, como dito anteriormente, da orientação da PGE/PROFIS em incidente de uniformização a respeito.

Para a infração 2, a qual resultou da aplicação do roteiro de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões de entradas, o que, nos

termos do artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, pressupõe que as mesmas são decorrentes de saídas anteriores não contabilizadas: “*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: (...)IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas*”;

Ademais, o fato gerador do ICMS não são operações de entradas, mas sim, as de saídas de mercadorias, e que propiciam o nascimento do seu fato gerador. Neste caso, por uma ficção jurídica, o legislador equipara a omissão de entrada a uma presunção de omissão, e consequentemente, fato gerador do imposto.

Tal procedimento de auditoria de estoques, estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, *RT*, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, *RT*, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a*

busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII, assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial, quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos, que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi registrado que os levantamentos foram entregues para a empresa autuada, em mídia, sendo o argumento defensivo apenas referente ao exercício de 2013, e em relação a um item de mercadoria, codificado sob o número 4092640045, e que vem a ser “EC CLIMATIZADOR TERMO 8G 127V JC-23G2 PRETA, não houve repercussão no lançamento, diante do equívoco cometido pela autuada, conforme observado em sede de informação fiscal.

Quanto à base de cálculo, para a constatação em tela, contrariamente ao entendimento da defesa, a sua previsão está na Lei 7.014/96, artigo 23-A, da seguinte forma:

“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

I - o valor apurado, nas hipóteses de:

a) saldo credor de caixa;

b) suprimento a caixa de origem não comprovada;

c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

d) entradas de mercadorias ou bens não registradas;

e) pagamentos não registrados;

f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito ou débito e “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante.”;

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;

c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;

d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”

Elá também se encontra devidamente prevista na Portaria nº 445/98, a qual foi editada para regular o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, prevendo em sua Sessão III as regras específicas para a apuração de diferenças nas entradas de mercadorias:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).

Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

I - na determinação da base de cálculo do imposto, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 6º, II, “b””).

Logo, na forma do artigo 8º acima transcrito, que determina a base de cálculo para apuração do imposto devido, é possível, sim, a utilização de preço médio das entradas no último mês de aquisição da espécie de mercadoria omitida.

Desta maneira, diante da falta de outros elementos consistentes que demonstrassem eventuais

equívocos do autuante, em relação às quantidades levantadas, até pelo fato de o único exemplo trazido pela autuada em sua peça além de equivocado não representa qualquer alteração no levantamento realizado, a infração há de ser mantida, tal como lançada.

Na infração 3, de forma objetiva, a defesa não nega o seu cometimento, apenas se insurge contra a mesma, estribada na alegação de que as mercadorias foram transferidas de outros estabelecimentos, em operações interestaduais, e consoante entendimento contido na súmula 166 do STJ, sobre as mesmas não incidiria o ICMS.

Em relação a esta, devidamente já analisada anteriormente, o posicionamento manifestado é de que tais operações, por força inclusive não somente da regra inserida na Lei Complementar 87/96, como, de igual forma, por decisões do próprio STJ ao adentrar na análise da base de cálculo de transferências interestaduais, entende incidir o imposto sobre as mesmas.

Logo, à falta de elementos objetivos, precisos e claros de contraposição ao lançamento, no que se refere a esta infração 3, a mesma é procedente.

Contrariamente ao argumento da defesa, no lançamento, inexistiu qualquer negativa ou desrespeito ao princípio da não cumulatividade, tendo sido atendidos os dispositivos constitucionais do mesmo, bem como aqueles contidos na Lei complementar nº 87/96, razão pela qual não dou guarida ao mesmo, pela plena e absoluta adequação do procedimento ao ordenamento jurídico pátrio.

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

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante”, da multa sugerida (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 nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

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

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

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

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

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

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

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

E isso o próprio autuado reconhece, ao mencionar decisão de igual teor em sua defesa, ao tempo em que esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram 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 nº 7.014/96, que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória.

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 derradeiro, 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 que alterou o Código

Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, 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.

Assim, pelos expostos motivos, o Auto de Infração é julgado **PROCEDENTE EM PARTE**, no montante de R\$60.382,41.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0002/180**, lavrado contra **M SHOP COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto o valor total de **R\$60.382,41**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.091,73 e 100% sobre R\$58.290,68, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2018.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA