

PROCESSO	- A. I. N° 232884.0001/17-7
RECORRENTE	- NORSA REFRIGERANTES S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0053-05/18
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 08/02/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0012-11/19

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

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente em face da decisão proferida pela 5ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, determinando o pagamento de ICMS no valor original de R\$182.312,11, com os acréscimos legais determinados pelo artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 1. 07.02.03. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado.

Da análise efetuada a 5ª JJF, após analisar o Auto de Infração e seus anexos, fls. 01 a 33, a peça defensiva inicial apresentada pela autuada, fls. 35 a 53, a Informação Fiscal, fls. 136 a 142, manifestação da autuada, fls. 146 a 1478, segunda Informação Fiscal, fls. 151 a 153, diligência efetuada pelo autuante, fl. 176, manifestação da autuada, fls. 178 a 184, informação de pagamento encaminhada pela autuada, fls. 187 a 189, assim se pronunciou:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto à preliminar de incerteza acerca da apresentação da Ordem de Serviço e do seu correto cumprimento, não vejo como prosperar. A Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário. Sendo um documento interno, a sua apresentação não se configura como obrigatória ao preposto fiscal.

Abordando o aspecto normativo da Ordem de Serviço, Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. José Bushatksy Editor, pág. 67), esclarece que sendo “ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed., 2010, pág. 162): “A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal”.

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” “Declaração exarada em processo”.

Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização.

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

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

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de

Infração sem saber antecipadamente que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

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

“....o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

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

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

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

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

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

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 08), acerca do início dos trabalhos de fiscalização, dando a devida ciência em 04/01/2017, e a ciência no “Termo de Início de Fiscalização”, de fl. 09, se deu na mesma data. Como a ação fiscal se findou em 30/01/2017 com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos vinte e seis dias, prazo extremamente inferior aos noventa dias aduzidos pela defesa, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização. Ademais, em contraposição ao argumento da incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para aquela empresa a ser autuada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, o fato da fiscalização ter entregue os elementos que embasaram a autuação em mídia não trouxe qualquer prejuízo quer para a empresa, quer para o processo, ou mesmo para o direito de defesa, amplamente exercido.

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

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

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

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

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

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

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado na peça mencionada, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua

apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

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

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

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

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

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

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.
2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.
3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.
4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1
Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
Julgamento: 12/05/2015
Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA
Publicação: DJe 18/05/2015"

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

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

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

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

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

Em que pesa vasta discussão doutrinária a seu respeito, Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pg. 258), citando o entendimento de Gilberto Ulhôa Coelho, refere ser legal o recurso do legislador às ficções e presunções sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja,

expressamente ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior.

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

Já no presente caso, o que se verifica não é tal figura, vez ter a fiscalização detectado a emissão de notas fiscais com produtos sujeitos à substituição tributária, sem que o respectivo imposto fosse calculado, destacado no documento fiscal ou recolhido, o que vem a ser evidência, jamais presunção, eis que fundada em documentos emitidos pelo sujeito passivo, devidamente apontados e indicados nos demonstrativos elaborados e não em ilações ou suposições.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexsistisse 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, mencione decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

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

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

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

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

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

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

Desta forma, com base na argumentação desenvolvida e motivos expostos, julgo o Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**, no valor de R\$182.312,11, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo

autuante, já reproduzido nas linhas acima.

Ciente da decisão acima proferida a Recorrente, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário, fls. 230 a 243 apresentando suas razões para elidir a infração que lhe foi imposta, que passo a analisar.

Destacando a tempestividade da sua peça recursal, inicialmente, a Recorrente analisa o motivo (fatos) da autuação, com o qual afirma não concordar, reafirmando que o mesmo está maculado pela nulidade, repetindo as razões apresentadas em sua peça defensiva inicial, quando informa haver ocorrido cerceamento de defesa.

Em sua argumentação, para sustentar a nulidade da autuação, informa não haver o autuante apresentado a documentação comprobatória da infração pretendida, limitando-se a fornecer relações de notas e apresentando códigos de barra, sem, contudo anexar a documentação impressa, que alega exigir a legislação, destacando o RPAF, como abaixo:

“Art. 2º. Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

VI - outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal;”

Contesta a Recorrente a alegação de que a documentação que serviu de base para a autuação encontrar-se em seu poder, não desobriga o autuante de anexar os mesmos ao processo acusativo, o que, em não ocorrendo, enseja a nulidade da mesma, reforçando com a afirmativa de que o RPAF no artigo 39, Parágrafo Primeiro, apenas excepciona tão somente quando se tratar de exigências formais.

Traz a Recorrente, em seu favor, decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, em julgamento de processos semelhantes ao objeto da presente lide, quando volta a destacar o definido pelo RPAF no artigo 18:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Transcreve decisões proferidas pela 1ª JJF e 2ª CJF, deste CONSEF, em processos que afirma serem *de relação a fatos semelhantes ao processo em foco, onde os julgamentos foram pela nulidade* dos processos analisados, reafirmando a sua argumentação de nulidade.

Adentrando ao mérito da questão, a Recorrente, afirma não haver procedência na autuação efetuada em virtude de se tratar de fornecimento de refrigerantes para camarotes em festas populares, onde o fornecimento seria efetuado diretamente a consumidor final, o que ensejaria a não obrigatoriedade do pagamento da substituição tributária.

Informa mais a Recorrente que parte destas mercadorias foram devolvidas pelos adquirentes o que reforçaria a não incidência da substituição tributária em virtude do desfazimento do negócio,

e, mais ainda, que o preposto autuante enquadrhou erroneamente o produto “Coca Cola PET2LC6, apurando o cálculo da pauta com base no valor unitário de R\$3,60, quando o valor real é R\$3,20.

De relação às devoluções efetuadas, reafirma que anexou ao processo cópias de notas fiscais emitidas referente a retornos, o que invalidaria a autuação, apresentando como base legal para a anulação das operações objeto da autuação o que dispõem os RICMS BAHIA 1997 e 2012, como abaixo:

- **RICMS: Decreto nº 6.284/1997, vigente até 31/03/2012:**

“Art. 636. Nas hipóteses de devolução ou de retorno de mercadorias ou bens:

(...)

II - no retorno de carga que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário:

- a) *Conhecimento de Transporte originário poderá servir para acobertar a prestação de retorno ao remetente, desde que, antes de se iniciar o retorno, seja feita observação dessa circunstância nas 1^{as} vias dos documentos relativos à carga e à prestação do serviço (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89);*
- b) *a mercadoria retornará acobertada pela Nota Fiscal originária, atendido o disposto no § 1º do art. 654.*

Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso;

III - manter arquivada a 1^a via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;

IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;

V - exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.”

- **RICMS: Decreto nº 13.780/2012, vigente a partir de 01/04/2012:**

Art. 450. O contribuinte que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I - emitir nota fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II - lançar a nota fiscal emitida na forma do inciso I do caput no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.”

Afirma que não ocorrendo à cobrança da substituição tributária quando da efetivação da venda dos produtos, também não ocorreria, como no caso, o destaque da mesma no retorno em devolução dos produtos objeto da lide.

Ao tratar da multa imposta pelo preposto autuante, a Recorrente destaca ser a mesma imprópria, não apenas pelo fato de não haver ocorrido qualquer infração, como por se revestir de afronta aos princípios constitucionais do não confisco e da proporcionalidade, apresentando decisões de tribunais superiores a respeito do tema, que lhe beneficia no caso em lide.

Tratando do PEDIDO a Recorrente assim se expressa:

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

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

VOTO

Tratando de processo onde é exigido o recolhimento de ICMS Substituição Tributária sobre operações definidas na legislação, conforme descrito na infração assim discriminada:

Infração 1. 07.02.03.

Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado.

A Substituição Tributária é a forma de arrecadação em que o Estado, buscando simplificar o processo fiscalizatório, concentra em alguns fornecedores, em atividades eleitas para tanto, a arrecadação do tributo que seria devido pelos seus adquirentes nas operações de vendas subsequentes.

Desta forma, desonera os adquirentes do cumprimento de tal obrigação em face de o valor a ser recolhido ter sido assumido no primeiro elo da cadeia operacional, devendo efetuar suas operações sem mais encargo tributário do tributo em caso.

Refrigerantes é uma das mercadorias eleitas pelo Estado para que seja efetuada tal tipo de cobrança. Assim é que, sempre que o fabricante efetue vendas para revendedores, faz a cobrança antecipada do tributo que seria pelos mesmos devidos, sendo que no Estado da Bahia a cobrança é efetuada mediante a aplicação de Pauta Fiscal, nos termos estabelecidos na Instrução Normativa nº 04/2009.

A alegação de nulidade suscitada pela Recorrente não prospera em face de o Auto de Infração estar em consonância com todos os dispositivos legais, preenchendo os requisitos exigidos pela legislação, em especial o RPAF/BA, incorrendo qualquer forma de cerceamento de defesa e ou impedimento do exercício do contraditório, motivo pelo qual não a acolho.

No caso em lide, a Recorrente efetuou fornecimentos a empresas de eventos que comercializam cotas de camarotes em festas populares em cuja modalidade recebe antecipadamente valores dos consumidores (participantes) estando inclusos os direitos a participação na festa, o consumo de comidas, bebidas, camisas identificadoras, etc., sem quantificação do quanto será consumido pelo adquirente.

As empresas de eventos ao comercializar os produtos equiparam-se a contribuintes do ICMS, estando mesmo obrigadas a manter a sua inscrição no Cadastro Básico do ICMS do Estado, não se equiparando, no caso, a hotéis que incluem em suas diárias o valor das refeições, seja no café da manhã, seja no sistema “*all inclusive*”.

Neste tipo de operação, diferentemente dos fornecimentos a hotéis, restaurantes, bares, etc., contratualmente, é previsto a devolução das mercadorias não utilizadas (consumidas) no decorrer das festas.

Saliento que, apesar de recorrer da decisão proferida pela 5ª JJF no Acórdão JJF nº 0053-05/18, a Recorrente, conforme comprovação acostada aos autos às fls. 189 a 191, espontaneamente, recolheu o ICMS referente ao Auto de Infração em disputa no valor de R\$180.649,43 com os acréscimos legais, perfazendo o recolhimento o valor total de R\$244.112,84, no dia 29.12.2017.

O recolhimento efetuado pela Recorrente vem de encontro ao apurado no processo e à decisão proferida pela 5ª JJF, configurando o reconhecimento da Procedência Parcial do Auto de Infração.

Diante do que analisei e do que consta nos autos do processo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, sendo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232884.0001/17-7, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.312,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS