

<b>PROCESSO</b>	- A. I. 299130.0006/19-7
<b>AUTUADA</b>	- JS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS
	- HOSPITALARES - EIRELI
<b>AUTUANTE</b>	- JORGE TADEU COSTA DOS SANTOS
<b>ORIGEM</b>	- DAT/METRO INFAZ ATACADO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 25.05.202

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0051-02/20

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Ajustes realizados em sede de informação fiscal, acolhem documentos comprobatórios de pagamento referentes a parte do valor lançado, elidindo parcialmente a acusação. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Incabível a dispensa ou redução de multa, por falta de previsão legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de maio de 2019, e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$336.410,17, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte irregularidade:

Infração 01. **07.01.02.** Efetuiu 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, nos meses de janeiro, fevereiro, junho, agosto e setembro de 2015, janeiro, março e maio de 2016.

Tempestivamente, a autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 25 a 52, onde alega, inicialmente, para o exercício de 2016, no total de R\$70.464,03 teriam sido desconsiderados diversos DAEs, e o valor reajustado é de R\$247,52.

Entretanto, em que pese as disparidades verificadas nos cálculos, cujo documento de sua veracidade está colacionado aos autos, observar-se-á irregularidade outras ensejadoras da anulação do auto de infração (Anexo I), pondera.

Diz ter sido compelida a recolher antecipadamente o tributo incidente sobre fato gerador que ainda não havia ocorrido, mascarada de responsabilidade por substituição quando, em verdade, nada mais é do que o próprio contribuinte do tributo, não havendo, portanto, que se falar em qualidade de substituto quando deveria estar na posição de substituído, gerando, assim, enorme insegurança jurídica despida, ainda, de total legalidade.

Aduz que, conforme se infere das notas fiscais que garante anexar, observa que, em verdade o fato gerador, ocorrido posteriormente ao pagamento do tributo, não se deu em valor condizente com a exação paga, isto porque, em razão do contrato administrativo firmado com a Administração Pública do Estado da Bahia, realiza a venda das mercadorias ao referido Ente Federado a preço vil, diante da ausência de reajustamento dos preços contratados, além de que sofreu a perda de algumas das mercadorias em razão do esvaimento do prazo de validade das mesmas, tendo que descarta-las, portanto, inexistente o fato gerador do crédito tributário já adimplido (Anexo II).

Nesse sentido, inconformada com a referida autuação, sustenta não ter restado outra saída senão apresentar a presente defesa.

Explica que a responsabilidade tributária por substituição se configura quando um terceiro determinado por lei tem o dever de pagar o tributo em substituição ao contribuinte. Este instituto é utilizado principalmente para facilitar a fiscalização e arrecadação de tributos por parte do fisco, transcrevendo doutrina de Josiane Minardi.

Esclarece que a responsabilidade tributária por substituição se divide em substituição para trás ou regressiva e substituição para frente ou progressiva, a primeira se configurando quando ocorre o fato gerador e o pagamento do tributo se dá posteriormente por uma terceira pessoa, responsável, em substituição àquele que praticou o fato gerador, e por conseguinte, na substituição para frente ou progressiva primeiro ocorre o pagamento do tributo para posteriormente se realizar o fato gerador.

No caso em tela, interessa a substituição para frente ou progressiva, onde há uma antecipação no recolhimento da exação, nos termos do artigo 150 § 7º, da Constituição da República.

Fala que a responsabilidade a que alude o dispositivo supra tem respaldo, também, nos artigos 128 do CTN e 10 da Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe sobre o ICMS e nessa modalidade de responsabilidade por substituição, em verdade, o substituto tributário paga a exação por um fato gerador que ainda irá ocorrer no mundo concreto, razão pela qual chama-se de fato gerador presumido e, em razão das possíveis interferências que esse fato gerador futuro possa vir a sofrer, surgiram inúmeras discussões acerca do mesmo.

Percebe da análise do dispositivo acima mencionado, que caso o fato gerador não se realize posteriormente ao pagamento do tributo, assegura-se ao substituto a restituição dos valores recolhidos, isto porque, sob a máxima égide da vedação ao enriquecimento ilícito, não se faz justo nem razoável que o Estado receba indevidamente por fato inexistente.

Mostra entendimento da Corte Suprema que, caso o tributo seja recolhido a maior, no regime de substituição tributária para frente, e posteriormente a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida é também devida a sua restituição, nos termos da decisão do Pleno, no RE 593.849/MG, repercussão geral, julgado em 19/10/2016.

Observa ter recolhido de forma antecipada ICMS por substituição tributária quando da aquisição de mercadorias provenientes de outro estado da Federação, entretanto, após uma análise apurada dos fatos, em verdade, o mesmo recolhe tributo próprio, entretanto na qualidade de substituto, o que é uma atecnia sem tamanho, pois na presente situação o mesmo deveria se enquadrar na qualidade de contribuinte e não de substituto, não havendo, portanto, que se falar em recolhimento antecipado.

Logo, há o dever do adquirente do produto, que conforme a situação prática é substituído e substituto ao mesmo tempo, de recolher antecipadamente a exação, fato levado a efeito, agindo de acordo com as previsões regulamentares, do RICMS/12, § 2º, do artigo 332 reproduzido.

Indica que se fosse o substituto tributário o Auto de Infração não teria veracidade tendo em vista que ele possui contrato administrativo firmado com o Estado da Bahia, através do qual vende as mercadorias ao referido Ente político, ressaltando que o referido Ente não realiza o fato gerador do ICM, pois não mercantiliza os produtos adquiridos, bem como está amparado pela égide da imunidade constitucional do artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

Nesta lógica, vislumbra que não teria como o contribuinte substituir o Estado, levando a efeito a antecipação do recolhimento da exação presumida que seria deste, pois, o ente político não pratica o fato gerador do tributo, fato que também retira a legalidade do Auto de Infração, ensejando a sua anulação bem como a restituição do que fora pago.

Analisa que ao se tratar do instituto da responsabilidade tributária para frente ou progressiva, é de fundamental importância destacar críticas ao seu respeito, sendo que a substituição tributária em comento ofende os princípios da capacidade contributiva, da verdade ou realidade material, da segurança jurídica, bem como o princípio da igualdade tributária, e tais ofensas se dão justamente em razão de tributação por fato futuro. Ofendendo a segurança jurídica pelo fato da

presunção do fato gerador, frente às possibilidades de este não se realizar ou se realizar a menor, bem como por tornar mais dificultosa a resolução jurídica de problemas provenientes deste modo de tributação.

No que concerne à ofensa da capacidade contributiva, fundamenta-se também, além da hipótese de tributação por fato futuro, no fato de que o contribuinte recolhe além da sua exação a de que seria de outro, o onerando demasiadamente. A respeito de tais ofensas chama ensinamento de Regina Helena Costa, consoante cópia de trecho doutrinário.

Neste diapasão, vislumbra que as normas deveriam coadunar-se com os preceitos principiológicos haja vista que os princípios que detém a função de ordenar, orientar e interpretar a amplitude e aplicação das normas. Porém, pelo visto a substituição versada ofende os princípios elucidados, portanto, a fim de assegurar o que é justo e correto, considerando estas arguições críticas, e no fundamento anterior da realização do fato gerador, o Auto de Infração encontra-se comprometido, merecendo a anulação.

Prosseguindo, aborda a inconsistência constitucional asseverada pela doutrina bem com base em voto do Ministro do STJ César Asfor Rocha no REsp 37.361-1-SP, DJU 23/05/1994, uma vez que a inconsistência deste tipo de responsabilidade baseia-se também na ofensa ao princípio da segurança jurídica e em razão de tributar por fato futuro que ainda não aconteceu, e que ainda não existe ou que nunca possa vir a existir.

Aponta que nesta modalidade de substituição o substituto paga por fato gerador que ainda irá acontecer, restando, portanto, ilógico pois o pagamento é modalidade extintiva de obrigação tributária nos termos do artigo 156, do CTN, sendo impossível extinguir tributo que ainda não nasceu. A este respeito, invoca a doutrina de Roque Antonio Carrazza.

Assevera não haver lógica a substituição tributária para frente tendo em vista a inexistência da obrigação tributária configurada bem como o seu sujeito passivo que deve estar perfeitamente identificável, ainda, conforme a transcrição acima a prática da substituição tributária para frente afronta os postulados constitucionais, situações já tratadas no tópico anterior, tendo o Ministro do STJ César Asfor Rocha discorrido a este respeito na decisão supracitada, reproduzido em trecho.

Observa que Roque Antônio Carrazza sustenta a inconstitucionalidade da responsabilidade tributária para frente, que pretendo contornar os obstáculos jurídicos fora inserida no Texto Constitucional por meio da Emenda Constitucional 03 de 1993, cujo dispositivo é o § 7.º, do artigo 150, já transcrita. Traz reprodução de trecho.

Diante de todas estas considerações, assegura que além de agir conforme o Regulamento, fato passível de inconstitucionalidade visto a afronta aos postulados constitucionais tais como capacidade contributiva, da verdade material e da segurança jurídica pois paga-se por um fato imponível que ainda não ocorreu, considerando, ainda, que pagamento segundo os preceitos do artigo 156, inciso I, do CTN, é modalidade extintiva de obrigação tributária ao passo que, na substituição para frente, o tributo ainda não nasceu, revelando-se uma incoerência.

Aponta não ter obtido lucro no percentual de 60% conforme se verifica no RICMS/12, nas operações com a substituição tributária para frente (por antecipação), transcrevendo o teor do seu artigo 289, § 12.

Logo, com base em tal dispositivo acima transcrito deverá ser utilizada a Margem de Valor Agregado para a apuração da base de cálculo da antecipação tributária, notando que o dispositivo também sustenta o instituto da responsabilidade tributária para frente, tratada no tópico anterior, a qual deverá ser observada para quem exerce a atividade, com preponderância, de venda de medicamentos para hospitais, atividade esta exercida pelo contribuinte.

Recorda haver uma grande falha, pois, a utilização do instituto da responsabilidade tributária para frente está sendo de modo incorreto, haja vista que, como já fora evidenciado em linhas retro, paga o próprio imposto antecipadamente pelo fato do substituto tributário (seu vendedor da

mercadoria) não ser signatário do acordo interestadual, sobre o qual o próprio Regulamento impõe este dever ao substituído para que leve a efeito o recolhimento da exação de forma antecipada. Sendo assim, nesta sistemática, é tributada antecipadamente por um fato gerador futuro que pode não vir a acontecer bem como acontecer em valor a menor do que o estipulado para o pagamento do tributo e, nesse exato ponto, que se encontra a insegurança jurídica de tal relação tributária.

Invoca o prejuízo suportado, longe do percentual de 60% previsto no Regulamento. Ainda, os dispositivos constantes do Regulamento, traz a possibilidade de o lucro integrar o cálculo da base de cálculo do tributo, conforme se infere do artigo 289, copiado.

Chama a atenção para o fato de que não há lucro para o contribuinte integrar na base de cálculo, e conforme os documentos acostados aos autos, na Nota Fiscal de nº 22.412 houve um prejuízo no importe de R\$107.117,82, na Nota Fiscal de nº 20.064 houve um prejuízo no importe de R\$ 41.196,18, já na Nota Fiscal de n.º 20.374 houve um prejuízo no importe de R\$59.679,10, e, somados os prejuízos chegam a R\$207.993,10.

Deste modo, se revela um valor considerável de prejuízo, não havendo lucro para que integre a base de cálculo como se vislumbra do § 17, do artigo 289, do RICMS, não havendo, portanto, que se falar em recolhimento a menor da exação por antecipação.

Considera, ainda, que além dos prejuízos acima dispostos, houve pagamento antecipado do ICMS por aquisições de mercadorias provenientes de outro Estado da Federação cujo fato gerador, em verdade, não ocorreu isto porque, conforme demonstram os documentos que afirma anexar, a mercadoria perdeu a validade e precisou ser descartada, portanto, não houve operação de mercantilização desses produtos.

Reitera que, conforme o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, já mencionado, atribuindo a lei a sujeito passivo a obrigação tributária de recolher antecipadamente o tributo, por um fato gerador que ainda virá a ocorrer, caso este não se realize, assegura-se a sua imediata restituição, e ainda, conforme dispõe o artigo 10, da Lei Complementar nº 87/96, é assegurado ao contribuinte substituído o direito a restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Extraí que a norma constitucional bem como a infra legal, se preocuparam em vedar o enriquecimento ilícito do ente tributante e a indevida oneração excessiva do sujeito passivo da exação, tendo em vista que a antecipação do tributo causa essa insegurança quanto a correta e legal tributação, assegurando, portanto, a imediata restituição diante da possibilidade de pagamento indevido, nesse sentido invoca o entendimento dos Tribunais Pátrios, a exemplo da decisão do STJ no REsp 398984 MA 2001/0155074-3, Relatado pelo Ministro Garcia Vieira, julgado em 09/04/2002, na 1ª Turma, DJ 29/04/2002 e Apelação Cível 70079200366, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 21/03/2019.

Observa que, em verdade, não houve recolhimento a menor do tributo, mas, levando em consideração a não ocorrência do fato gerador nas Notas Fiscais 37.402 e 38.435, bem como a sua ocorrência a menor nas Notas Fiscais 22.412, 20.374 e 20.064, houve pagamento indevido do tributo, o que deve ser levado em consideração para a anulação da presente autuação, diante da possibilidade de requerimento de restituição de indébito, a ser feita em via própria.

Destaca que, em auditoria realizada, se verificou que na composição do valor autuado atinente ao exercício de 2015, no total de R\$265.946,14, não foi considerado o recolhimento do ICMS no valor de R\$50.050,17, conforme documento anexado aos autos, sendo que após o ajuste o valor total passou a R\$215.895,97.

No que concerne ao exercício de 2016, no total de R\$70.464,03, teriam sido desconsiderados diversos DAEs, e o valor reajustado torna-se R\$ 247,52. Neste diapasão, mostra o equívoco de valor considerável levado a efeito pela fiscalização.

Assevera que, nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN, o pagamento extingue o crédito tributário, não havendo, portanto, que se falar em ausência de recolhimento de tributo quando, em verdade, este fora corretamente adimplido pelo obrigado.

Aborda a seguir, que o princípio da capacidade contributiva advém do Texto Constitucional conforme asseverado no artigo 145, § 1º, copiado.

Deste modo, mesmo que o contribuinte tenha o dever de contribuir com os gastos públicos, este dever deve estar dentro de sua capacidade econômica, neste sentido traz lição doutrinária de Josiane Minardi, conforme reprodução.

Esclarece que mesmo que o contribuinte tenha capacidade econômica ele pode não ter a contributiva, pois os institutos não se confundem, e, portanto, por mais que o contribuinte possa transparecer uma capacidade econômica, poderá não ter a contributiva, vislumbrando, para tanto, a alta carga tributária que, somadas às demais notificações e multas, torna-se excessivamente onerosa.

Menciona que, conforme o princípio da vedação ao confisco, disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição da República, é vedada a tributação com efeito confiscatório, informando que, até então, não há um parâmetro objetivo do que vem a ser uma tributação excessiva, de modo que cada caso deve ser avaliado em concreto, uma vez que os tributos com efeito de confisco supõem previamente a tributação exacerbada e a retirada de bens e riquezas do contribuinte sem a observância de parâmetros mínimos, excetuando o limite da capacidade contributiva do cidadão, estipulado no artigo 145, § 1º, da Constituição da República.

Frisa que o dever de colaborar com a manutenção da máquina pública não pode conceder aos entes federados o direito de retirar riquezas da população sem respeito a parâmetros mínimos, até porque, conforme dispõe o artigo 3º do CTN, tributo não deve constituir sanção de ato ilícito.

Pontua que o não-confisco além de estar ligado com a capacidade contributiva do contribuinte, tem ligação com o mínimo vital, ou seja, a tributação não pode exacerbar-se a ponto de atingir a subsistência do contribuinte. Está relacionado também aos princípios da progressividade, justiça, generalidade e igualdade. Sendo assim, é evidente o efeito confiscatório na cobrança da exação e sua penalidade cuja multa está em um patamar de 100% em cada operação que somados chega a um valor incompatível com a capacidade contributiva do contribuinte.

Ademais, o não-confisco veda aos entes políticos a retirar bens e riquezas dos contribuintes sem observar parâmetros mínimos legais, sob pena de afetar o direito à propriedade insculpido no artigo 5º, *caput*, inciso XXII, LIV e artigo 170, inciso II, da Constituição da República.

Invoca a jurisprudência assente neste sentido, na forma da decisão acostada em trechos, referente ao RE 754554 AgR, Relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, DJ-e de 28/11/2013.

Menciona que, conforme entendimento pacífico do STF (ADI 2.010/DF), o efeito confiscatório deve ser avaliado levando-se em consideração toda a carga tributária suportada pelo contribuinte e não apenas um único tributo especificamente, pois, só deste modo, é possível avaliar se as exações fiscais encontram-se dentro dos limites de contribuição aos gastos públicos, e diante do princípio constitucional explicitado, observa que a multa aplicada ao autuado pelo alegado descumprimento da obrigação tributária, é totalmente exacerbada e desproporcional, já que, em razão do entendimento Jurisprudencial do STF, na ADIn nº 551/RJ-2002 (reproduzida na Ementa), o princípio do não confisco é plenamente aplicável ao caso, não permitindo a existência de multa confiscatória.

Deste modo, diz restar configurado o efeito confiscatório tendo em vista que a multa aplicada afeta sobremaneira a capacidade contributiva do contribuinte, o onerando e atingindo o seu direito de propriedade, pois deste modo o ente político retira do contribuinte toda a capacidade de crescer e constituir mais patrimônio. Outrossim, tributo com efeito confiscatório tem a

capacidade de atingir e comprometer a subsistência de uma família, a doutrinadora tributarista Josiane Minardi assevera sobre este caso, de acordo com trecho copiado.

Traz ao presente caso a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, implícitos no texto constitucional, porém amplamente aplicados à Administração Pública, na medida que impõe à autoridade administrativa a conduta do bom senso, de tal modo que os fins perseguidos pelo ato administrativo em cada caso concreto sejam compatíveis com os meios a serem empregados pela administração.

No presente caso, tratando-se de pessoa jurídica, fala restar evidente que a atuação do ente político acaba por atingir a função social da empresa que, por conseguinte, pode afetar o mínimo existencial tanto de sua manutenção e de quem vive dela, ou seja, seus funcionários e sócios, sendo que a Constituição da República, em seu artigo 1º, IV, reconhece como fundamento da República Federativa do Brasil os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e, de modo consequente, a função social da empresa. Assim, é permitido a todos o exercício de atividade econômica, não olvidando o ônus imposto sobre os valores sociais do trabalho.

Aponta que no artigo 6º da CF, estão previstos direitos sociais tais como o trabalho, a moradia, o lazer, a previdência social, dentre outros previstos. Assim, para aqueles que visam empreender, exercer atividade econômica, certamente, terão gastos com empregados, seja com o recolhimento do salário, INSS, demais verbas trabalhistas e outras contribuições sociais previstas em lei, existindo inúmeros julgados a respeito, a exemplo do TRT 17/RO, 00008541820165170007, relator Carlos Henrique Bezerra Leite, data de julgamento 20/11/2017, reproduzido em sua Ementa

De forma subsidiária, caso não entenda pela anulação da multa, requer a sua redução visto que o percentual aplicado possui evidente efeito confiscatório, bem como atinge a capacidade contributiva podendo levar a companhia para situações desagradáveis como a falência.

Após invocar Paulo de Barros Carvalho com trecho de sua obra doutrinária acerca do lançamento, observa que o lançamento do crédito realizado pelo agente público se trata de um ato administrativo, razão pela qual deve preencher todos os seus elementos, tendo em vista que estes configuram pressupostos necessários à sua validade, sendo assim, uma vez praticado o ato sem observância dos referidos, terá a sua validade vilipendiada.

Tem como elementos do ato a competência, o objeto, a forma, o motivo e a finalidade, estando a motivação vinculada tanto ao elemento motivo quanto ao elemento forma, tendo em vista cuidar-se da justificativa concernente à descrição do motivo do ato, asseverando que, conforme o artigo 3º do CTN, tributo é prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e, nesses termos, dispõe o artigo 142, parágrafo único, do mesmo diploma legal, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Fala sobre o lançamento do crédito tributário sem que contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica, padece de motivação e legalidade, não sendo possível a produção de seus efeitos no ordenamento jurídico, e neste sentido, dispõe o artigo 2º, parágrafo único, “b”, da Lei 4.717/65 que o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.

Trazendo agora o pensamento de Maria Sylvia Zanella de Pietro de que o ato “*será nulo se deixar de respeitar forma externa prevista em lei ou preterir solenidade essencial para a sua validade*”, esclarece que o Auto de Infração lavrado pelo agente competente não contém a apurada e perfeita descrição do fato e do suporte legal, uma vez que este limita-se a apenas discorrer sobre o enquadramento tributário, a descrição da infração e a capitulação legal da infração e da penalidade, não fazendo correta apreciação e prova dos fatos geradores que alega ensejar a incidência tributária, tornando, portanto, o auto de infração lavrado nulo desde sua constituição, por desrespeito à obrigatória vinculação do ato, nesse sentido dispõe a jurisprudência dos Tribunais Pátrios, a saber decisão do CARF, reproduzida.

Garante, ainda, que compulsando o Auto de Infração, também não há menção precisa à infração supostamente cometida, de modo que, efetivamente, não há como ter certeza acerca da ocorrência do seu fato gerador e, ainda, da forma de apuração do suposto crédito, tendo o autuante ignorado o artigo 18, inciso IV, “a”, do RPAF/99, transcrito.

Assegura estar o lançamento eivado de vício de nulidade insanável, na medida em que não foi identificada a natureza da infração fiscal, nem tampouco, os critérios quantitativos utilizados pelo Fisco para a apuração do suposto crédito. Com efeito, levado a registro o Auto de Infração nos moldes retratados, padece de nulidade por inviabilizar até mesmo o direito de impugnação ou de defesa específica da autuada diante da genérica imputação fiscal, tudo isto na contramão do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, dispostos no artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal.

Sem a precisa indicação dos fatos, da infração supostamente cometida, da causa encontrada pela fiscalização dos valores autuados, etc., não pode se defender da maneira esperada, é o que entende o próprio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, na forma do Acórdão JJF Nº 0172-05/08, aduz.

Lembra o caput do artigo 142 do CTN, dispor expressamente que compete privativamente à autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária, sendo imprescindível para a validade do ato que ele mencione de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação da lei, o que não se observa no presente caso, e, portanto, tendo em vista a ausência de adequada exposição dos fatos ensejadores da incidência tributária, resta caracterizado o vício no ato de lançamento, razão pela qual este não pode ser mantido, sendo medida necessária a declaração de sua nulidade.

Em face do exposto, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que se encontra eivado de vícios diante da ausência de exposição dos fatos e da correta motivação; a anulação da Infração 01, tendo em vista que, em verdade real, não houve recolhimento a menor do tributo, levando em consideração a não ocorrência do fato gerador nas Notas Fiscais 37.402 e 38.435, bem como a sua ocorrência a menor nas Notas Fiscais 22.412, 20.374 e 20.064, havendo, portanto, pagamento indevido do tributo, com a consequente possibilidade de restituição do indébito, a ser feita em via própria.

Caso não entenda neste sentido, pede que o valor seja reduzido conforme demonstrado alhures, nos fatos atinentes à infração, em razão de auditoria realizada onde foram verificados erros na contagem, considerando para abatimento, os valores pagos e não considerados pelo auditor fiscal.

Requer, ainda, a anulação das multas considerando, para tanto, a capacidade contributiva do contribuinte, o efeito confiscatório e sua consequência na função social da empresa retro fundamentada, e subsidiariamente, caso não entenda pela anulação das multas, requer que estas sejam reduzidas a ponto de possibilitar a proteção da capacidade contributiva do contribuinte, considerando, para tanto, a fundamentação principiológica da proporcionalidade e razoabilidade, do efeito confiscatório e da função social da empresa.

Por fim, pede que todas as notificações sejam realizadas em nome dos patronos que a subscrevem, sob pena de nulidade procedimental.

Junta documentos de fls. 60 a 140.

Informação fiscal, prestada pelo autuante às fls. 143 a 147, indica, após breve síntese da defesa, que a infração decorreu do fato de o contribuinte ter efetuado o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, nos exercícios de 2015 e 2016.

Expõe que, quanto aos DAEs recolhidos mediante denúncia espontânea e apresentados pelo contribuinte, efetuou a devida inclusão dos mesmos no cômputo dos valores recolhidos, com o

devido abatimento do valor total da autuação na forma descrita anteriormente e em conformidade com os demonstrativos de cálculo em anexo fls. 147, 148, 153 e 154.

No que se refere à alegação da autuada de que “a mercadoria perdeu a validade e precisou ser descartada”, bem como em relação aos documentos que a mesma juntou às fls. 131 a 140, informa que o enquadramento da infração praticada e a consequente lavratura do Auto de Infração estão totalmente respaldados na disciplina jurídica do artigo 8º, §4º, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA copiado.

Portanto, sustenta que o fato gerador da obrigação tributária principal ocorreu e se consumou nos exercícios auditados. Quanto aos fatos posteriores alegados na defesa, o contribuinte, se tiver prova clara e irrefutável de sua ocorrência, deve consultar o RICMS/BA para adotar o procedimento que o mesmo estabelece quando as referidas ocorrências são devidamente comprovadas.

Em relação aos outros fatos reportados pelo contribuinte às fls. 26 e 27 de que vendeu seu produto por preço baixo e que obteve prejuízo com tais negociações, entende que estas alegações não estão delimitadas ou insculpidas no âmbito da disciplina jurídica do RPAF, e sendo assim, opta por não tecer comentários ou se manifestar, fundamentado no entendimento de que os referidos assuntos não estão relacionados com a autuação. Portanto, considera que esta parte da petição do contribuinte é inepta, conforme artigo 10, §1º, inciso III do RPAF.

Conclui que, considerando que ficou comprovado o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir mediante lançamento o crédito fiscal objeto da presente autuação, altera o valor histórico total do demonstrativo de débito do Auto de Infração de R\$ 336.410,17 para R\$216.428,61, com base nos demonstrativos e comprovantes acostados às fls. 147 a 164.

Sugere o envio ao CONSEF para análise e julgamento, conforme o disposto no parágrafo 8º do artigo 127 do RPAF.

Apresenta novos demonstrativos às fls. 148 a 155.

Intimado do teor da informação fiscal (fls. 167 e 168), a empresa autuada retorna aos autos (fls. 170 a 176), no sentido de salientar que, conforme já minuciosamente exposto anteriormente, verificou não ter sido considerado o recolhimento do ICMS no valor de R\$50.050,17, conforme documento já anexado aos autos, de modo que, após o ajuste, o valor total passou a R\$215.895,97, fato este já acatado pelo autuante, o qual realizou a recomendação de alteração.

No que concerne ao exercício de 2016, no total de R\$70.464,03 aduz terem sido desconsiderados diversos DAEs já acostados ao processo, e o valor reajustado torna-se R\$247,52 (duzentos e quarenta e sete reais e cinquenta e dois centavos) e não o valor de R\$532,64 (quinhentos e trinta e dois reais e sessenta e quatro centavos), como informado.

Nesta mesma manifestação apresentada pela respectiva autoridade, indica ter este deixado erroneamente de valorar de maneira positiva os demais argumentos trazidos à baila pelo contribuinte, pois, que não verificou no plano concreto o fato gerador a ensejar a obrigação tributária no valor condizente com a exação a ser paga pelo contribuinte, vez que a venda das mercadorias firmada com a Administração Pública do Estado da Bahia, se deu sob preço vil, diante da ausência de reajustamento dos preços contratados, além de que sofreu a perda de algumas das mercadorias em razão do esvaimento do prazo de validade das mesmas, tendo, por consequência, que as descartar.

Explica que, nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal, bem como do artigo 2º, I, da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadorias, de modo que, tal fato gerador só se encontraria consumado diante da operação de venda a ser realizada pelo defendente, já que a autuação se refere à substituição tributária por antecipação, estando este na qualidade de substituto e contribuinte ao mesmo tempo, já que, conforme amplamente criticado na peça de defesa, pelo fato do real substituto tributário (seu vendedor da mercadoria) não ser signatário do acordo interestadual, o próprio Regulamento acaba por impor



este dever ao substituído, para que este leve a efeito o recolhimento da exação de forma antecipada.

Sendo assim, nesta sistemática, é tributada antecipadamente por um fato gerador futuro que pode não vir a acontecer bem como acontecer em valor a menor do que o estipulado para o pagamento do tributo e é nesse exato ponto que se encontra a insegurança jurídica de tal relação tributária, arremata.

Conforme mencionado, tendo em vista que o fato gerador do tributo se dá com a operação de mercantilização, ou seja, transferência de titularidade da mercadoria, diante do descarte dos produtos de Nota Fiscal 37.402 e 38.435, devidamente comprovado através das provas já acostadas, não há que se falar em sua ocorrência e, portanto, em exigência do ICMS.

Diante de tais informações frisa não haver como sustentar que houve qualquer fato gerador no caso concreto, uma vez que este se dá com a operação jurídico-econômica de mercadoria, ou seja, a partir da efetiva circulação desta é que se pode falar de situação passível se ser tributada.

Ademais, no que se refere as Notas Fiscais 22.412, 20.374 e 20.064, levando-se em consideração que deverá ser utilizado a Margem de Valor Agregado para a apuração da base de cálculo da antecipação tributária e que, para a operação realizada pela defendente determina o Estado da Bahia ser a mesma de 60%, tem como imperioso demonstrar que não houve lucro para o contribuinte integrar na base de cálculo, já que, conforme os documentos acostados aos autos, na Nota Fiscal de nº 22.412 houve um prejuízo no importe de R\$107.117,82, na Nota Fiscal de nº 20.064 houve um prejuízo no importe de R\$ 41.196,18 (quarenta e um mil, cento e noventa e seis reais e dezoito centavos), já na Nota Fiscal de n.º 20.374 houve um prejuízo no importe de R\$59.679,10, somados os prejuízos chegam a R\$ 207.993,10.

Deste modo, se revela um valor considerável de prejuízo, não havendo lucro para integrar à base de cálculo como vislumbra no § 17, do artigo 289, do Regulamento do ICMS, assim, não há que se falar em recolhimento a menor da exação por antecipação.

Nesse sentido, diz não restarem dúvidas quanto à existência dos equívocos quando da verificação no montante outrora especificado como devido pelo contribuinte, o que enseja a irregularidade do Auto de Infração mencionado.

Desta feita, embora supostamente se verifique o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição no presente caso, é certo que assiste ao contribuinte o direito a restituição quando o fato gerador não se realize posteriormente ao pagamento do tributo bem como quando o tributo for recolhido a maior e a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida. Nesse sentido invoca a jurisprudência representada nas decisões do Pleno, RE 593.849/MG, repercussão geral, julgado em 19/10/2016 e STJ, RECURSO ESPECIAL RESp 944618 SC 2007/0091989-0.

Considera demonstrado que não deve prosperar a alegação do autuante no que se refere à inépcia da petição de defesa, tendo em vista que, nos termos do artigo 10, §1º, III, do RPAF, a petição será considerada inepta quando não contiver pedido ou seus fundamentos; contiver incompatibilidade entre o pedido e seus fundamentos e contiver pedido relativo a matéria não contemplada na legislação tributária, hipóteses estas não configuradas no presente caso, uma vez que todas as fundamentações utilizadas pela peça de defesa estão relacionadas com os fatos mencionados da autuação e, inclusive, possuem a devida sustentação legal.

Aponta que no decorrer da defesa apresentada, a qual não foi objeto de análise pela já referida autoridade administrativa, foi destacado o artigo 150, inciso IV, da Constituição da República, o qual veda a tributação com efeito confiscatório, sendo certo que ainda que o contribuinte tenha o dever de contribuir com os gastos públicos, este dever deve estar dentro de sua capacidade econômica, posto que esta é mais abrangente que a capacidade contributiva, conforme assevera a também já mencionada Josiane Minardi.

Nesse sentido, embora inexista parâmetro objetivo a se definir o que vem a ser uma tributação excessiva, é certo que a tributação exacerbada e a retirada de bens e riquezas do contribuinte sem

a observância de parâmetros mínimos, excetuando o limite da capacidade contributiva do cidadão, ofende diretamente os preceitos estampados na Constituição da República, argui.

Observa que a multa aplicada pelo suposto descumprimento da obrigação tributária é totalmente exacerbada e desproporcional, já que o princípio do não confisco é plenamente aplicável ao caso, não se permitindo a existência de multa confiscatória, posto que sua aplicação nestes termos afeta de sobremaneira a capacidade contributiva do contribuinte.

Menciona a necessidade de observância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e função social da empresa, uma vez que a aplicação de multas tão severas e desarrazoadas acaba por afetar o mínimo existencial tanto de sua manutenção, quanto daqueles que dela vivem, ou seja, seus funcionários e sócios.

Por fim, indica que na informação fiscal, também se deixou de analisar a nulidade do Auto de Infração diante da ausência de adequada exposição dos fatos ensejadores da incidência tributária e, por consequente, do vício no ato de lançamento, isto porque é certo que o ato administrativo de lançamento de crédito tributário deve ser exarado em total observância a todos os requisitos legais para que esteja revestido de validade, e dessa maneira, o lançamento do crédito tributário sem que contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica, padece de motivação e legalidade, não sendo possível a produção de seus efeitos no ordenamento jurídico.

Reafirma que o Auto de Infração lavrado pelo agente competente não contém a correta descrição do fato e do suporte legal, uma vez que este se limita a apenas discorrer sobre o enquadramento tributário, a descrição da infração e a capitulação legal da infração e da penalidade, não fazendo apreciação e prova dos fatos geradores que alega ensejar a incidência tributária, tornando, portanto, o mesmo nulo desde sua constituição, ao arrimo de decisões dos Tribunais Superiores como por exemplo da decisão do TJ-SP - Apelação Cível AC 10055982620188260053 SP 1005598-26.2018.8.26.0053, copiada em sua Ementa.

Alega se encontrar o Auto de Infração eivado de vício de nulidade insanável, merecendo, portanto, que seja declarada também a sua nulidade, ficando expressamente impugnadas as alegações contrárias à defesa proferidas pelo Auditor Fiscal em sua informação fiscal, ao tempo em que ratifica e reitera todos os pedidos formulados na peça de defesa para que ao final sejam julgados totalmente procedentes, por ser medida de mais lúdima justiça.

Encaminhada para conhecimento e manifestação do autuante, este à fl. 179 assim se expressa:

*“Ciente da manifestação de fls. 170 a 177.*

*Tendo em vista que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum fato ou argumento novo, mantenho todos os termos, posicionamentos e decisões exarados na Informação Fiscal de fls. 143 a 166 e recomendo a remessa ao CONSEF para julgamento em 1ª instância”.*

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa realizou sustentação oral, reiterando os termos da defesa já postos anteriormente.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, qual seja, 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.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através de seu endereço eletrônico, (fls. 06 e 07), através da mensagem 84.723, de 04/07/2018, com leitura e ciência datada de 09/07/2018.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 16 e 17, tendo a mídia de fl. 18 lhe sido entregue na forma regulamentar, conforme recibo de fl. 18.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição neste sentido referente a existência de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

Quanto à nulidade suscitada, ao argumento de não ter motivação da fiscalização para tal, cabe esclarecer que na ótica de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, (Direito Administrativo, 19ª ed. Atlas, 2005, p. 97), *“o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos”*.

Ou seja: é a descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que servem de fundamento para a realização do lançamento tributário, uma vez que tal princípio (da motivação), consiste na exposição clara dos elementos que ensejaram a prática do ato administrativo, mais especificamente com a indicação de seus pressupostos fáticos e jurídicos, bem como a justificação do processo.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de Direito Administrativo. 25ª ed. 2012), estipula cinco elementos essenciais para a perfeição do ato administrativo: competência, objeto, forma, motivo e finalidade.

Se é certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, implica sua nulidade, uma vez que o lançamento do crédito tributário notificado ao sujeito passivo, sem que ele contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica, responsável por criar o fato jurídico, padece de motivação e legalidade, não sendo possível produzir efeitos no ordenamento jurídico, tornando o mesmo nulo, também o é que o autuante, ao lavrar o Auto de Infração obedeceu às premissas acima enumeradas, ainda que com elas o sujeito passivo não concorde, o que não implica em nulidade.

Assim, a conduta tida como irregular foi descrita, com seu embasamento legal, a multa devidamente indicada, a autoridade fiscal possuindo plena capacidade para constituir o crédito tributário, enfim, o ato se apresenta perfeito e acabado, robustecida na documentação probante acostada aos autos, o que não quer dizer que, na análise do mérito não venha a ser modificado em prol do contribuinte, ou extinto pelo julgamento, acaso seja tido como improcedente.

Entretanto, a motivação se encontra devidamente presente, o que concorre para a rejeição do argumento posto, bem como a infração devida e corretamente descrita, a ponto, inclusive da empresa refutá-la ainda que parcialmente, inclusive mediante documentos trazidos aos autos juntamente com a defesa apresentada, comprovando a clareza e precisão em sua descrição.

Quanto aos inúmeros aspectos tidos pela defesa como ilegais e constitucionais, fogem da competência de apreciação deste órgão, na forma do artigo 167, incisos I e III do RPAF/99:

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

(...)

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Por este motivo, me abstenho de qualquer comentário a respeito, não sendo este o foro competente para tal discussão, como por demais sabido.

Fato é que, existindo na legislação a imposição de pagar imposto, resta ao contribuinte enveredar por dois caminhos: a via judicial, para tentar ver reconhecidos os motivos constitucionais e/ou legais aqui expostos, e o recolhimento das parcelas devidas em função do comando legal.

Em relação à Lei Federal 4.717/65, de 29 de junho de 1965, se trata da Lei que regulou a ação popular, que nada mais é do que a ação impetrada por “qualquer cidadão” para “pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista (Constituição, artigo 141, § 38), de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos”.

Como visto, se trata de matéria estranha ao direito e processo administrativo tributário, não tendo qualquer aplicabilidade, relevância ou importância em relação à presente lide, motivo pelo qual não pode ser considerada.

Da mesma forma, não cabe a este órgão, na forma de seu Regimento Interno, reconhecer ou não pedido de restituição do contribuinte, aprovado pelo Decreto 7.592/99, o qual determina em seu artigo 2º as suas atribuições:

*“Art. 2º O Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, é o órgão competente para, no âmbito administrativo, originariamente, julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.*

*Por outro lado, o instituto da restituição de tributos, se encontra garantido no artigo 73 e seguintes do RPAF/99, inclusive assim determina o seu § 1º:*

*“§ 1º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar”.*

Assim, se tratando de fatos dos anos de 2015 e 2016, deve o contribuinte diligenciar no sentido de requerer junto ao órgão responsável, observado o disposto no artigo 79, inciso I, do RPAF/99 a restituição do imposto que entende recolhido indevidamente a título de antecipação tributária.

Quanto à menção na peça defensiva apresentada, relativa ao julgamento do RE 593849, por parte do Supremo Tribunal Federal, o qual, em sua Ementa reconheceu: *“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*, como já dito linhas acima é procedimento estranho a este CONSEF, devendo o contribuinte peticionar junto ao órgão apto para tal.

Observe, entretanto, que a autuação não descumpriu o seu teor, ou seu entendimento, uma vez que o fato gerador do imposto sendo antecipado, cabe ao Fisco, por força do artigo 142 do CTN, a sua exigência, caso não recolhido ou recolhido a menor, este último, caso dos autos.

Como bem pontuado na impugnação, a antecipação é “para a frente”, ou seja, devida e recolhida antes da ocorrência do próximo fato gerador, não se sabendo neste momento, se a mercadoria será vendida, nem por qual valor. Inexistindo venda, ou ocorrendo com valor menor do que o

indicado quando do cálculo da antecipação, a legislação assegura ao contribuinte o seu ressarcimento.

Nestas hipóteses, ou seja, se em momento posterior, não se verificando o fato gerador do imposto, ou se realizando em valor inferior ao previsto na norma, há a necessidade de o contribuinte adotar as medidas que entender necessárias, extra autos, através de procedimento apartado, conforme já indicado, que apenas e tão somente apura a correntezia do lançamento tributário, seguindo os princípios específicos do Processo Administrativo Fiscal.

Não é o pano de fundo da autuação, entretanto, mas sim o recolhimento a menor do valor que deveria ser recolhido à Fazenda Pública.

Fato é, que para o deslinde da matéria ora discutida, há de se verificar não somente a observância dos diversos princípios do processo, mas dedicar especial atenção ao princípio da verdade material, o qual tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, trazendo a seguinte previsão:

*“LV- 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”.*

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39ª Ed., 2013): *“O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco”.*

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação de sua impugnação. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Caberia, pois, à empresa autuada, aliada aos argumentos jurídicos trazidos, apresentar os elementos fáticos que corroborariam a sua categórica afirmativa de ter sido recolhido o imposto correspondente à substituição tributária em relação aos documentos fiscais constantes da autuação, tal como ocorrido.

No Processo Administrativo Fiscal se busca a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, o que não ocorreu no presente caso.

Mais uma vez, afirmo, diante da ausência completa de tais elementos fundamentais como visto, para a análise do processo administrativo fiscal.

Reitero que no presente caso, a discussão está adstrita à valoração das provas à luz do princípio da verdade material, a qual 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 efetivamente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, 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.

Haverá de prevalecer sempre 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. Não é o caso presente, entretanto.

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 presente, se exerceu o exercício de busca da verdade material, e prova disso são os argumentos postos na defesa, devidamente analisados e posicionados por ocasião da prestação da informação fiscal, o que implicou em redução frente aos valores inicialmente lançados, pelo acatamento dos argumentos postos e apresentados pela defesa do contribuinte, e neste sentido, cientificado do teor da informação fiscal prestada pelo autuante, o qual acolheu os elementos probantes trazidos, no sentido de confirmar que parte dos valores lançados haviam sido recolhidos anteriormente à lavratura do Auto de Infração, não impugnou os cálculos, se limitando, basicamente, a repetir os argumentos jurídicos anteriormente postos, quando a situação é eminentemente fática, não havendo nos autos qualquer informação ou indicação de medida tomada pela empresa no sentido de fazer valer as teses aqui expostas, inclusive junto ao Poder Judiciário, apesar de passados quase cinco anos entre os fatos geradores e o momento presente.

Analiso, neste momento, os documentos trazidos pela defesa, no sentido de elidir a acusação fiscal, encartados às fls. 61 a 101, em relação aos quais, tenho as seguintes observações:

Para o ano de 2015, o DAE e comprovante de recolhimento bancário de fls. 115 e 116, no valor de R\$ 28.665,00, correspondentes à nota fiscal 20.374, já haviam sido computados, conforme se observa no demonstrativo de fl. 148.

O DAE e comprovante de recolhimento bancário de fls. 103 e 104, no total de R\$ 7.127,92, se refere à nota fiscal 28.983, que não se encontra arrolada no lançamento. O mesmo acontece com o DAE e comprovante bancário de fls. 105 e 106, razão pela qual não podem ser considerados em favor da empresa autuada.

O mesmo acontece com os documentos de fls. 118 e 119, correspondentes à nota fiscal 30.944, a qual não se encontra inserida na autuação.

Já o DAE acostado à fl. 112, que corresponderia ao recolhimento do imposto referente à nota fiscal 38.435, tem o código de barras seguinte: 858600005308 531800052015 508181504410 301517551931, ao passo que o documento bancário que comprovaria o recolhimento dito efetuado pela empresa, possui código de barras diverso, a saber, 858600005307 531800052015 508181504410 294017551936, o que demonstra ser o recolhimento efetuado relativo a documento diverso do apresentado pela defesa, não podendo ser considerado, sequer, acatado.

Para o ano de 2016, seguirei a ordem das notas fiscais no demonstrativo elaborado pelo autuante. Assim, em relação à nota fiscal 25.140, foram trazidos os documentos de fls. 61 e 62, que correspondem ao recolhimento de R\$1.350,00.

Na nota fiscal 25.138, foi apresentado o DAE de fl. 67 e o comprovante bancário de fl. 68, correspondente ao pagamento de R\$18.000,00, bem como os documentos de fls. 100 e 101, que comprovam o recolhimento da diferença de imposto para tal nota, no valor de R\$19.042,26.

Os documentos de fls. 73 e 74 trazem a comprovação de recolhimento do imposto relativo à nota fiscal 25.136, no montante de R\$12.000,00.

A nota fiscal 25.139 teve comprovado o recolhimento de R\$1.350,00, de acordo com os documentos de fls. 70 e 71, o mesmo ocorrendo com a nota fiscal 25.134, através dos documentos de fls. 64 e 65.

Por outro lado, a nota fiscal 25.135, teve comprovado o recolhimento de R\$2.400,00, através dos documentos de fls. 82 e 83.

Já para a nota fiscal 25.137 foram apresentados dois recolhimentos: aquele realizado através dos documentos de fls. 76 e 77, apresentados repetidamente às fls. 86 e 87, no valor de R\$12.000,00, e o recolhimento complementar de R\$12.694,84, realizado na forma dos documentos de fls. 88 e 89.

Igualmente, para a nota fiscal 27.641, foi apresentada comprovação de recolhimento de R\$338,84 às fls. 79 e 80, trazidos novamente em duplicidade às fls. 95, 97 e 98.

Os documentos de fls. 91 e 92 não comprovam a identificação a que notas fiscais se referem, razão para não poderem ser considerados para abatimento do valor lançado.

Por fim, para a nota fiscal 27.640, embora excluída pelo autuante quando da informação fiscal, na forma do demonstrativo retificado de fl. 154, não foi encontrado qualquer elemento ou documento comprobatório do recolhimento do valor devido, e indicado na planilha de fl. 17, motivo pelo qual, mantenho a mesma no lançamento, com débito de tal documento para o mês de maio de R\$1.076,64, valor que deve ser somado ao da nota fiscal 26.295, do mês de março, em relação à qual, nenhum documento foi trazido em socorro da defesa, para tal exercício.

Comparando os mesmos com os demonstrativos da infração de fls. 16 (ano de 2015) e 17 (ano de 2016), bem como os retificados apresentados, para os exercícios autuados, em 2015 remanesce débito de R\$215.895,97, ao passo que para o exercício de (2016), o valor subsistente é de R\$1.609,28, de acordo com o seguinte demonstrativo:

**2015**

JANEIRO	R\$ 29.475,03
FEVEREIRO	R\$ 59.587,25
JUNHO	R\$ 4.035,90
AGOSTO	R\$ 21.938,08
SETEMBRO	R\$ 100.859,71
	<b>R\$ 215.895,97</b>

**2016**

JANEIRO	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 532,64
MAIO	R\$ 1.076,64
	<b>R\$ 1.609,28</b>

**TOTAL R\$ 217.505,25**

Desta forma, diante dos ajustes realizados em sede de informação fiscal, bem como das observações postas a respeito linhas acima, com a apresentação dos respectivos demonstrativos apresentados, tendo o lançamento como procedente em parte, em R\$-217.505,25, frente à prova material trazida aos autos, observando que em momento algum a empresa negou de forma categórica o cometimento da conduta que lhe foi atribuída, apenas se apegando a argumentos

sobre os quais este órgão não possui a devida competência para apreciar, conforme já observado linhas acima.

Em relação aos documentos e elementos trazidos ao feito, para a sua desconsideração, aqueles consistentes e devidamente documentados foram plenamente considerados, de acordo com as observações já feitas no presente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, diante da revogação do § 8º, do artigo 42 da Lei 7.014/96.

Finalmente, 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 13.199, de 28/11/2014, 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, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Desta forma, julgo o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$217.505,25, de acordo com o demonstrativo abaixo:

**2015**

JANEIRO	R\$ 29.475,03
FEVEREIRO	R\$ 59.587,25
JUNHO	R\$ 4.035,90
AGOSTO	R\$ 21.938,08
SETEMBRO	R\$ 100.859,71
	<b>R\$ 215.895,97</b>

**2016**

JANEIRO	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 532,64
MAIO	R\$ 1.076,64
	<b>R\$ 1.609,28</b>
TOTAL	<b>R\$ 217.505,25</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299130.0006/19-7**, lavrado contra **JS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS HOSPITALARES – EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$217.505,25**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, II, “d”, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de março de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR