

A. I. Nº - 279465.0012/21-0  
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S/A  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D'OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO/IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/06/2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0080-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL PARA USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. b) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. ALIQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. O Autuado conduziu as suas razões defensivas atinentes às infrações 01, 02, 03, 04 e 05 sem apresentar ou mencionar, mesmo que por amostragem, qualquer elemento - documento fiscal, demonstrativos/planilhas, valores, quantidades, etc. -, que pudesse permitir aos Julgadores identificar a existência de equívocos nos levantamentos levado a efeito pela autuante, limitando-se a requerer a realização de diligência/perícia. Infrações 01, 02, 03, 04 e 05 procedentes. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O autuado não efetuou o pagamento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação com fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, contudo realizou as saídas posteriores tributadas normalmente. Em decorrência disso, acertadamente a Fiscalização impôs exclusivamente a multa de 60% do valor do ICMS não recolhido tempestivamente. O recolhimento do imposto devido por antecipação parcial na saída posterior não tem o condão de afastar a infração, mas sim de afastar a exigência do imposto, haja vista que se assim não fosse, haveria a exigência do imposto em duplicidade pela Fazenda Pública Estadual. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/2021, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 61.526,30, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 001.002.002 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril, setembro e outubro de 2017,

janeiro, março, junho, agosto a outubro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.325,59, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 001.002.006 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 892,07, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 003.002.002. - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de maio a dezembro de 2017, janeiro a junho, agosto e novembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.570,00, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 004.005.002 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 11.411,98, acrescido da multa de 100%;

Infração 05 - 006.005.001 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de fevereiro, março, junho, julho e dezembro de 2017, agosto e outubro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.038,99, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 007.015.005 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente, nos meses de maio a novembro de 2017, fevereiro, março, maio, julho, agosto e dezembro de 2018, sendo exigido o valor de R\$ 19.287,67.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos apresentou Defesa (fls. 110 a 140). Registra a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui a suspensão de exigibilidade do “crédito tributário”, invocando, neste sentido, as disposições dos artigos 151, III e 206 do CTN.

No mérito, no que tange à infração 01, alega que sequer aproximou-se de infringir as normas do Regulamento de ICMS no Estado da Bahia, de maneira que todos os seus atos foram realizados em conformidade com os ditames legais, sobretudo por ser essa conduta necessária à manutenção das suas atividades.

Consigna que conforme será demonstrado ao longo da Defesa, a conclusão do presente Auto de Infração, e especificamente desta infração, resta incorreto, na medida em que se olvidou a um ponto fundamental para o desenlace da lide, a análise da documentação fiscal do Contribuinte, que certamente levaria a conclusão de que não utilizou crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo de estabelecimento.

Salienta que inclusive a análise de sua documentação fiscal certamente concluirá pela improcedência desta infração, podendo ser facilmente aferível por perícia/diligência fiscal, o que requer, e que será melhor tratada em tópico específico.

Assinala que faz parte de um conglomerado econômico nacional que mantém fortes raízes no Nordeste do Brasil, sendo sua praxe realizar todos os esforços para bem cumprir com as suas obrigações, especialmente no que se refere as de caráter tributário referentes ao ICMS, imposto dos que mais diretamente reverte-se em favor da população local.

Diz que feitas essas ponderações concluir-se-á, sem qualquer dúvida, que a autuação é

completamente indevida e, portanto, deve ser julgada improcedente.

Quanto à infração 02, alega que pela narrativa dos fatos vê-se muito claramente que a autuante incorreu em grave equívoco na medida em que se limita a alegar que a empresa utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, quando na verdade jamais ocorreu utilização indevida de crédito, uma vez que conforme reconhecido na própria autuação, houve o pagamento por substituição tributária.

Esclarece que ocorreu um equívoco quanto da apuração pela autuante, que poderá ser constatado a partir da análise da documentação contábil da empresa.

Afirma que desse modo, há de concluir-se que o tributo já foi recolhido por antecipação, substituição tributária, não tendo havido qualquer prejuízo ao erário, e a sua exigência no presente Auto de Infração, não merece prosperar.

Assevera que dessa forma, não procede o entendimento da autuante de que houve utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, quando na verdade, restou demonstrada a inadequação deste pagamento.

Ressalta que apesar de caminhos meramente formais não tenham sido percorridos, o próprio Fisco reconheceu de maneira efetiva e inequívoca o pagamento, consoante destacado linhas acima, sendo que não há qualquer razão lícita de ser que autorize a cobrança do tributo (principal) e os seus consectários (multa e juros).

Diz que que é a prevalência da verdade material, ou real, na esfera tributária, conforme se extrai claramente dos arts. 142, 145, 147 e, especialmente, do art. 149, IV e VIII do CTN, cujo teor reproduz.

Conclusivamente, diz que desse modo, deve ser julgado improcedente a autuação.

No tocante à infração 03, diz que se refere a aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação em saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em que a sua incidência e/ou período de incidência é questionável, a exemplo da sua incidência sobre produtos em que já houve o recolhimento no momento e nos percentuais oportunos ou baseado em provas incertas ou mesmo sobre bases de cálculo arbitradas, ou sobre um período que não mais abarcava substituição tributária, instaurando, portanto, um conflito entre as partes.

Frisa que para a resolução dessa controvérsia, não pode o Fisco tão somente impor sua vontade sobre as alegações do Contribuinte, sob pena de estar exarando decisões arbitrárias e injustas, como pode vir a ocorrer no presente caso.

Aduz que por essa razão, faz-se necessária uma análise aos livros fiscais da empresa, no intuito de comprovar que não cabe esta autuação, haja vista que não existiu aplicação de alíquota diversa daquela prevista em lei, não devendo a empresa valores a título de ICMS ao Fisco.

Conclusivamente, diz que conforme será tratado em tópico específico, é cediço que no bojo de um processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais. Alega que se trata de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis, os quais somente uma perícia poderia atestar a idoneidade.

Relativamente à infração 04, observa que a realização de auditoria fiscal em grandes lojas de determinados segmentos perpassa por uma série de peculiaridades que carecem de ser observadas, sob pena de que o resultado do levantamento fiscal guarde uma grande divergência com a realidade do recolhimento realizado por estes contribuintes.

Alega que isso ocorre porque, numa grande loja como as suas unidades, face à existência de uma imensidão numérica de códigos de produtos, frisa, um para cada cor, tipo e tamanho de produto, bem como pela existência de uma grande quantidade de produtos semelhantes, não é raro que ocorre um equívoco de etiquetagem, o que tem um drástico impacto nos controles de estoques.

Menciona que num exemplo bem típico, tem-se que a venda de uma camisa branca “A” equivocadamente etiquetada com o código de uma outra “B” semelhante ou de diferente tamanho é suficiente para gerar, na visão da Fiscalização, uma presunção de entrada fraudulenta, já que ao final se terá a saída de uma camisa “B” que supostamente não entrou no estoque, bem como a omissão de saída, chamada de venda sem nota, pois não haverá no estoque final aquela camisa “A”, que supostamente não foi vendida.

Salienta que diante desse problema, a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia em 1998, editou a Portaria de n.º 445, com o fito específico de orientar e disciplinar a realização de auditorias fiscais nestes contextos acima tratados. Reproduz o enunciado da referida Portaria.

Assinala que a referida norma tem o propósito específico de regulamentar a auditoria em estabelecimentos comerciais, como é o seu caso.

Diz que justamente para conseguir auditar tais estabelecimentos de varejo com grande variedade de produtos, suplantando o problema da grande variedade de produtos semelhantes foi que estabeleceu a Secretaria da Fazenda as regras que destaca.

Pontua que como é de conhecimento geral, as normas não nascem à toa, elas têm um propósito e, em hipótese alguma, podem ser ignoradas, em especial pelos agentes públicos. Acrescenta que no âmbito tributário, o legislador teve o extremo cuidado de normatizar, conforme trecho que reproduz.

Ressalta que com isso, estabeleceu o legislador o óbvio ululante, ou seja: a exigência de tributos deve observar inclusive os atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas, como é o caso da Portaria n.º 445/98.

Indaga se pode o Auditor Fiscal afastar a seu desejo o imposto pelo Secretário Estadual de Fazenda para a auditoria de estoques no comércio varejista como ocorrido no presente caso. Diz que a resposta é um indubitável não. Acrescenta que ao proceder desta forma, a autuante incorre em ilegalidade, sendo, portanto, nulos todos os seus atos que estejam em desconformidade com a legislação vigente.

Ressalta que essa é a exata posição já firmada no âmbito do judiciário baiano, consoante se depreende da sentença do processo de nº 0318135-42.2018.8.05.0001, desta mesma defendant, na qual assevera que a não aplicação da Portaria nº 445/98, acaba por caracterizar a incerteza quanto ao fato da autuação e, por conseguinte, quanto aos seus valores, o que o levou, naquela ocasião, a reconhecer a nulidade do Auto de Infração, conforme trechos que reproduz.

Salienta que conforme a sentença do processo de nº 0318135-42.2018.8.05.0001, a não aplicação da Portaria 445/98 acaba por caracterizar a incerteza quanto ao fato objeto da autuação e, por conseguinte, quanto aos seus valores, de modo que o ato administrativo por si só não se sustenta, contaminando com a sua patente nulidade todos os atos seguintes.

Conclusivamente, diz que dessa forma, resta evidenciado que a autuação não observou regra da própria Fazenda Estadual da Bahia, não havendo outro caminho senão requerer que se declare nula a autuação em questão.

No respeitante à infração 05, destaca que um dos principais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal é o da verdade material ou verdade real, o qual determina ao Julgador o dever de pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.

Observa que a verdade material é o princípio específico do processo administrativo e contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. Acrescenta que este atributo particular do processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, haja vista que não havendo interesse subjetivo da administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidos aos autos após a

inicial. Invoca e reproduz ensinamentos doutrinários de Hely Lopes Meirelles, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ives Gandra Martins.

Destaca que elaboradas as primeiras premissas, requer que se defira o pedido de perícia técnica com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato ou não houve infringência da legislação tributária por parte da empresa.

Alega que a autuação foi realizada exclusivamente no quanto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado elaborada pela autuante, a qual pretensamente conclui que as operações ocorreram sem emissão de documentos fiscais e sem o devido registro, e se olvidando para as regras contidas na Portaria nº 445/98.

Salienta que por meio de seus sistemas informáticos integrados, os estoques da empresa variam de acordo com a circulação jurídica dos produtos. Diz que conforme já destacado linhas acima diante da grande quantidade de produtos comercializados, aliados a inúmeras situações que podem ocorrer no dia a dia, é natural que ocorra divergência entre seus estoques físicos e contábeis, à medida que o primeiro varia de acordo com a efetiva entrada física de produtos em seu estabelecimento, enquanto o segundo sofre modificações quando há emissão de nota fiscal, não importando se o produto fora efetivamente entregue ou não.

Sustenta veementemente a inocorrência de operações de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais apontadas pela autuante, as quais foram inevitavelmente oriundas de equívocos no processo de levantamento de notas fiscais realizados e que pode provar seus equívocos.

Destaca que por esta razão, é que pugna, mais uma vez, pelo deferimento do pedido de realização de perícia técnica a fim de constatar se de fato ocorreram as omissões de saídas apontadas pela autuante, as quais desconhece, já que sempre se porta no sentido de cumprir com todas suas obrigações fiscais.

Assinala que o princípio da verdade material, o qual decorre do princípio da legalidade, determina que “*a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes*”, nas palavras do emérito doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo.

Ressalta que a ampla defesa e o contraditório são matérias de direito e garantia individual, cláusulas pétreas, sendo inadmissível toda e qualquer forma de tolhê-los. Diz que a não garantia de princípio constitucional viola diretamente direito fundamental do Contribuinte, tornando todo o processo administrativo passível de anulação.

Aduz que no bojo de um processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais, pois trata-se de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis, os quais somente uma perícia poderia atestar a idoneidade. Acrescenta que esse entendimento foi exposto na jurisprudência do TRF 5, cujo teor de decisão reproduz.

Conclusivamente, diz que diante do exposto, caso não seja declarada nula a autuação, roga para que, em nome do princípio da verdade material e da economia processual, em observância a jurisprudência de Tribunal, seja deferido o pedido de perícia técnica a ser realizada de acordo com as disposições do “tópico seguinte”.

No que concerne à infração 06, primeiramente, esclarece que conforme destacado ao longo da Defesa, não se desincumbiu o Fisco de demonstrar a ocorrência do fato gerador, o que é sua obrigação nos termos do art. 142, CTN.

Alega que como existe dúvida razoável, no que pertine a pelo menos parte do fato gerador da obrigação principal, não há qualquer razão lícita para manutenção da multa por suposta falha documental.

Acrescenta que além disso, admitindo-se isso em absurdo, tratou-se de mera postergação do

imposto devido por antecipação, tanto que nenhum valor a título de principal foi lançado, mas apenas uma multa percentual de 60% “isoladamente”.

Afirma que nesse caso, comprovada a mera postergação, não é devido o principal, conforme reconhecido pela Fiscalização, e muito menos a multa que sobre ele incidiria, pois o art. 138 do CTN é explícito em excluir a multa quando ocorre denúncia espontânea, ou seja, pagamento voluntário a destempo. Reproduz referido dispositivo legal.

Assevera que quando muito, seguindo o critério de imputação do art. 166 do CTN, poder-se-ia exigir os juros legais entre o vencimento originário antecipado e o pagamento meramente postergado, se realmente tivesse ocorrido.

Sustenta que a multa de 60% pela mera postergação, além de atentar à regra expressa do art. 138 do CTN, fere igualmente os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Diz que a jurisprudência é clara, ou seja, inexistindo dano, o que de fato é o caso em comento, estando ausente o *animus* de não se pagar o tributo, o que se comprova no presente caso pela ausência de ‘principal’ devido, e sendo constatada a boa-fé daquele que pagar postergado o tributo, não há o que se falar em aplicação de uma pena da monta de 60%, como busca indevidamente impor a autuação.

Pontua que na dicção do Min. Gilmar Ferreira Mendes, o princípio da proporcionalidade “*pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para a consecução dos objetivos pretendidos*”.

Frisa que Luís Roberto Barroso, citado ainda por Guilherme Cesaroti em sua obra, que emprega os termos razoabilidade e proporcionalidade de modo fungível, identifica o princípio da proporcionalidade com os valores de racionalidade, justiça, adequação da medida, senso comum, rejeição de atos arbitrários ou caprichosos, sendo sua aplicação passível de controle, perante o Poder Judiciário, conforme texto que reproduz.

Observa que com base no princípio da proporcionalidade é que Guilherme Cesaroti afirma o seu entendimento, conforme transcrição que apresenta.

Diz que assim é que Hugo de Brito Machado afirma, ao distinguir multa relativa ao inadimplemento de uma obrigação principal, e a multa decorrente de uma obrigação acessória, que esta não pode ser proporcional ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo. Reproduz texto do referido mestre.

Salienta que explicando essas questões da Proporcionalidade e Razoabilidade, o Juiz Federal George Marmelstein Lima apresenta ensinamento, em doutrina disponível no sítio eletrônico <http://www.mundojuridico.adv.br/cgi-bin/upload/texto043.doc>, cujo excerto reproduz.

Assinala que inclusive, o Egrégio Tribunal Regional da 5ª Região tem aplicado os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade para aferir se a aplicação concreta de uma determinada norma extrapola tais limites, conforme transcrição que apresenta.

Afirma que sempre observou a legislação mais adequada para recolher os seus tributos e emitir e registrar os pertinentes documentos fiscais, razão pela qual faz-se necessária uma análise aos livros fiscais da empresa, no intuito de comprovar que não cabe esta autuação fiscal de multa isolada, mesmo que se constate ter havido mera postergação do tributo comprovada pago, já que não consta qualquer valor a título de principal.

Sustenta a inexistência de irregularidade.

Repete o que dissera acima no tocante a um dos principais princípios que norteiam o processo administrativo que é o da verdade material ou verdade real, roga para que, em nome do referido princípio da verdade material e da economia processual, em observância a jurisprudência de Tribunal e em observância ao art. 123, § 3º do Decreto nº 7.629/99 [RPAF], seja deferido o pedido de perícia técnica.

Afirma que no particular, a produção de prova pericial é indispensável para afastar todas as infrações apontadas, todas relativas a rubricas contábeis a serem revistas. Reitera que efetuou o registro fiscal regular de suas operações, anotando todas as suas entradas e saídas, razão por que não prosperam as aduções em comento, sendo imprescindível a produção de prova pericial a fim de averiguar-se a correção dos atos praticados.

Diz que assim sendo, não se pode conceber que decisão de tão importante mote possa ser efetuada sem a oitiva de pessoa competente para a análise dessa situação e que de fato entenda da técnica contábil/econômica objeto da controvérsia ora instaurada, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Conclusivamente, diz que tudo isso conduzirá ao julgamento pela improcedência do Auto de Infração, em todos os seus equivocados termos, exonerando a empresa dessa errônea imputação.

Alega cobrança de multa com caráter confiscatório. Afronta às garantias constitucionais.

Afirma que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios, no caso de 60%, em afronta direta às garantias constitucionais do Contribuinte, configurando-se, com esta autuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Destaca que as autoridades públicas brasileiras, durante muito tempo, acostumaram-se a praticar atos e mais atos em absoluto desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito às garantias individuais dos cidadãos. Diz que esta época já findou e a prova cabal disto é que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos possam defender-se perante aquele que pratica o ato.

Assevera que assim sendo, é absolutamente explícito e inequívoco o exagero nas multas aplicadas, de 60%, pois nelas foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente no país.

Salienta que referidas multas são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal a aplicação de multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Aduz que atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração.

Registra que nesse sentido, o Colendo Supremo Tribunal Federal é absolutamente explícito em reconhecer a auto-aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal, conforme decisão que reproduz.

Assevera que desse modo, para bem entender os absurdos que foram praticados por meio da presente autuação, vale relembrar as lições do Ilustre Prof. Rui Barbosa Nogueira (in Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e ss.), conforme reproduz.

Reafirma que é nítido o caráter confiscatório da presente multa, ficando latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

Observa que se deve atentar ao fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.

Assinala que a Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espalham por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Conclusivamente, diz que dessa forma, resta claro e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo

qual deve ser corrigida, conforme requer para chegar ao patamar de 10%.

Finaliza a peça defensiva requerendo literalmente o seguinte:

- a) *Seja recebida a presente Impugnação, posto que tempestiva, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;*
- b) *Seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal;*
- c) *No mérito, que seja **JULGADA PROCEDENTE** a Impugnação ora apresentada, declarando-se a improcedência n totum do Auto de Infração, visto nunca terem ocorrido os alegados recolhimentos a menor e/ou o não recolhimento de ICMS, atestando a conduta da Requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.*

*Por derradeiro, requer-se provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, já requerida.*

*Por aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, do art. 425, IV do CPC/15, os causídicos subscritores do presente petitório declararam que as cópias anexas são autênticas, idênticas aos documentos originais.*

*Requer-se, in fine, que todas as intimações e notificações do presente feito ocorram, conjuntamente, em nome de CELSO LUIZ DE OLIVEIRA e de ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO, advogados devidamente qualificados nos presentes autos, sob pena de nulidade, conforme art. 272, § 5º do NCPC-2015.*

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 161/162). Ressalta que o autuado não apresenta qualquer fato novo ou prova documental que possa justificar a modificação do crédito tributário lançado.

Reitera que foram feitas todas as análises necessárias, a partir da escrita fiscal do Contribuinte, no caso EFD, NFe e NFCe, detalhadamente, e que, particularmente em relação à infração 04, do levantamento quantitativo de estoques, foi cumprido o determinado na Portaria 445/98, tendo sido feitos os agrupamentos necessários e concedido o percentual de 0,62% de quebra de estoque, específico do segmento de comércio varejista de lojas de departamento que é o caso do autuado.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento realizada em 13/05/2022, o ilustre patrono do autuado, o advogado, Dr. Pedro Aragão Pereira OAB/ BA nº 36.361 sendo objeto de vistas para a sessão realizada em 17/05/2022, onde esteve presente o advogado Dr. Gustavo de Pinho Britto OAB/BA nº 23.356, os quais exerceram o direito de sustentação oral de suas razões.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Incialmente, cabe consignar que o lançamento de ofício em exame foi lavrado em consonância com as disposições legais e regulamentares, ou seja, em conformidade com a Lei n. 7.014/96, Código Tributário Nacional - CTN, Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12), Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, assim como em conformidade com a Portaria n. 445/98, inexistindo qualquer falha ou vício que o invalide, razão pela qual não acolho a nulidade arguida pelo impugnante.

Verifica-se que todos os elementos elaborados pela autuante – Auto de Infração, demonstrativo de débito e demais demonstrativos - foram entregues ao autuado, via DT-e, conforme documentos acostados às fls. 104 a 107 dos autos, portanto, preservado plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

O impugnante requer a realização de diligência/perícia, sob o fundamento de busca da verdade material.

O artigo 147, I, “a” e “b”, II, “a” e “b” do RPAF/BA/99, estabelece que:

*Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:  
I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
  - b) 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;
- II - de perícia fiscal, quando:
- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
  - b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

No presente caso, o pedido de realização de diligência/perícia formulado pelo autuado resta indefrido, haja vista que este não apontou um item sequer que pudesse trazer dúvidas ou necessidade de esclarecimentos por parte de diligenciador ou de perito técnico.

Ademais, as matérias tratadas no presente Auto de Infração são de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, sendo que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para solução da lide.

Diante disso, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” e “b” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de realização de diligência/perícia formulado pelo impugnante.

Verifica-se que em todas as infrações o impugnante conduziu as suas razões de forma genérica, sem apresentar ou mencionar, mesmo que por amostragem, qualquer elemento - documento fiscal, demonstrativos/planilhas, valores, quantidades etc -, que pudesse permitir aos Julgadores identificar a existência de aventados equívocos nos levantamentos levado a efeito pela autuante.

Assim, no tocante à infração 01, o autuado alega apenas que a autuação está incorreta, na medida em que se olvidou a um ponto fundamental para o desenlace da lide, ou seja, a análise da documentação fiscal de empresa, o que certamente levaria a conclusão de que não utilizou crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo de estabelecimento, pois referida análise certamente concluirá pela improcedência desta infração, podendo ser facilmente aferível por perícia/diligência fiscal, o que requer.

O levantamento fiscal atinente a este item da autuação, foi realizado com base na Escrita Fiscal Digital (EFD), NFe e NFCe, conforme inclusive consignado pela autuante na Informação Fiscal. Após as devidas verificações a autuante apontou o creditamento indevido realizado pelo autuado, indicando a data de ocorrência, a base de cálculo, a alíquota aplicada e montante do valor de ICMS exigido.

Certamente que cabia ao autuado indicar, identificar, onde estaria o aludido equívoco do levantamento fiscal, o que não fez.

Na realidade, limitou-se o autuado a requerer a realização de diligência/perícia, contudo sem apontar um erro sequer existente no levantamento fiscal.

O artigo 143 do RPAF/BA/99, é claro ao estabelecer que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Diante disso, a infração 01 é procedente.

Quanto à infração 02, o autuado conduz as suas razões nos mesmos moldes da infração 01, ou seja, apenas alega que não houve utilização indevida de crédito fiscal, uma vez que conforme reconhecido na própria autuação, houve o pagamento por substituição tributária.

Certamente que incorre em equívoco o autuado, haja vista que não se está exigindo o pagamento do ICMS antecipação tributária, mas sim glosando-se o crédito fiscal utilizado indevidamente, haja vista a vedação expressa no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, no sentido de que o pagamento do imposto por substituição tributária encerra a fase de tributação, sendo, desse modo, vedado o crédito fiscal.

Assim sendo, a infração 02 é subsistente.

Relativamente à infração 03, da mesma forma que procedera no tocante às infrações 01 e 02, o autuado apenas alega que não cometeu a infração. Diz que se faz necessária uma análise dos

livros fiscais da empresa, no intuito de comprovar que não cabe a autuação, haja vista que não existiu aplicação de alíquota diversa daquela prevista em lei, não devendo a empresa valores a título de ICMS ao Fisco.

Conforme já consignado acima, o levantamento fiscal atinente a este item da autuação foi realizado com base na Escrita Fiscal Digital (EFD), NFe e NFCe, conforme inclusive consignado pela autuante na Informação Fiscal. Após as devidas verificações a autuante apontou os equívocos incorridos pelo autuado, indicando a data de ocorrência, a base de cálculo, a alíquota correta a ser aplicada e montante do valor de ICMS exigido.

Vale repetir aqui, que por certo cabia ao autuado indicar, identificar onde estaria o aventado equívoco do levantamento fiscal, o que não fez.

O artigo 143 do RPAF/BA/99, é claro ao estabelecer que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Diante disso, a infração é procedente.

No respeitante à infração 04, do mesmo modo que procedera no tocante às infrações 01, 02 e 03, o autuado apenas alega que não cometeu a infração, reportando-se hipoteticamente sobre exemplos que apresenta.

Alega o autuado que numa grande loja como as suas unidades, face à existência de uma imensidão numérica de códigos de produtos, sendo um para cada cor, tipo e tamanho de produto, bem como pela existência de uma grande quantidade de produtos semelhantes, não é raro que ocorre um equívoco de etiquetagem, o que tem um drástico impacto nos controles de estoques.

Menciona que num exemplo bem típico, tem-se que a venda de uma camisa branca “A” equivocadamente etiquetada com o código de uma outra “B” semelhante ou de diferente tamanho é suficiente para gerar, na visão da Fiscalização, uma presunção de entrada fraudulenta, já que ao final se terá a saída de uma camisa “B” que supostamente não entrou no estoque, bem como a omissão de saída, chamada de venda sem nota, pois não haverá no estoque final aquela camisa “A”, que supostamente não foi vendida.

Salienta que diante desse problema, a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia em 1998, editou a Portaria de n.º 445, com o fito específico de orientar e disciplinar a realização de auditorias fiscais nestes contextos acima tratados.

Observo que na Informação Fiscal a autuante consignou, no tocante a este item da autuação, que no levantamento quantitativo de estoques cumpriu o determinado na Portaria nº. 445/98, tendo sido feitos os agrupamentos necessários e concedido o percentual de 0,62% de quebra de estoque, específico do segmento de comércio varejista de lojas de departamento que é o caso do autuado.

Conforme se observa, cabia ao autuado identificar os itens de mercadorias que ainda deveriam ser agrupados, haja vista que a autuante considerou os agrupamentos quando devidos, assim como considerou acertadamente o percentual de perdas de estoque de 0,62% por se tratar o autuado de Contribuinte do segmento de comércio varejista de lojas de departamentos.

Vale registrar, que na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte ao exercer o direito de sustentação oral das suas razões alegou que o percentual de perdas correto aplicável é de 1,18% por se tratar de Contribuinte que exerce o comércio varejista de moda.

Por certo que essa alegação defensiva não merece prosperar, haja vista que reconhecidamente, o estabelecimento autuado exerce a atividade de comércio varejista de lojas de departamentos, conforme inclusive consta no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia.

Diante disso, a infração 04 é subsistente.

No que diz respeito à infração 05, observo que trata de exigência de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Apesar de tecer amplos comentários sobre os principais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, especialmente o da verdade material ou verdade real, inclusive invocando e reproduzindo trechos da posição da doutrina e jurisprudência dos tribunais, o autuado em nenhum momento se reportou quanto aos valores exigidos e documentos arrolados na autuação.

Na realidade, o que se verifica é que o autuado alega que *a autuação foi realizada exclusivamente no quanto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado elaborada pela autuante, a qual pretensamente conclui que as operações ocorreram sem emissão de documentos fiscais e sem o devido registro, e se olvidando para as regras contidas na Portaria n. 445/98.*

Vale dizer, que neste item da autuação o autuado sequer alegou o não cometimento da infração, conforme procedera nas infrações 01, 02, 03 e 04, haja vista que, na realidade, conduziu a sua defesa reportando-se sobre matéria estranha a este item da autuação.

Dessa forma, a infração 05 é subsistente.

Quanto à infração 06, o § 1º do artigo 42 da Lei nº. 7.014/96, dispõe que:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

[...]

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

A simples leitura do dispositivo legal acima reproduzido, permite constatar que a autuação se apresenta correta, haja vista que está sendo exigido, exclusivamente, o valor referente à aplicação da multa de 60% sobre o valor do ICMS antecipação parcial que deveria ter sido recolhido pelo autuado no prazo legal.

Assim sendo, descabe a alegação defensiva de se tratar de mera postergação, além de atentar à regra expressa do art. 138 do CTN, fere igualmente os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Certamente que é vedado a este órgão julgador administrativo, apreciar questões aduzidas pelo impugnante atinentes a constitucionalidade dos atos normativos, consoante determina o art. 167, I, III do RPAF/BA/99.

Quanto à alegação defensiva de que descabe a imposição da multa de 60% isoladamente por ter efetuado “denúncia espontânea” quando efetuou o pagamento do imposto na saída, por certo que não há como prosperar, haja vista que o pagamento tempestivo do imposto devido por antecipação parcial deveria ter sido feito quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, no prazo estabelecido na legislação tributária, e não na saída.

Na realidade, a infração ocorreu na entrada, pois não houve pagamento do ICMS antecipação parcial no prazo estabelecido na legislação tributária. Em decorrência desta infração a Fiscalização, acertadamente, impôs a multa de 60% do valor do ICMS não recolhido tempestivamente, pois considerou o recolhimento do imposto na saída, conforme a acusação fiscal. Vale dizer que o recolhimento na saída não tem o condão de afastar a infração, mas apenas de afastar a exigência do imposto, haja vista que se assim não fosse haveria a exigência do imposto em duplidade pela Fazenda Pública Estadual.

Diante do exposto, a infração 06 é procedente.

No tocante à alegação defensiva de que a multa de 60% é confiscatória, cumpre consignar que referida multa encontra-se prevista no artigo 42 da Lei nº. 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo apreciar questões aduzidas pelos impugnantes atinentes a

inconstitucionalidade dos atos normativos, consoante determina o art. 167, I, III, do RPAF/BA/99.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante no sentido de que as intimações e notificações atinentes ao presente feito ocorram juntamente em nome de Celso Luiz de Oliveira e de Aldemir Ferreira de Paula Augusto, advogados devidamente qualificados nos autos, sob pena de nulidade, conforme art. 272, § 5º do NCPC-2015, saliento que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, o não atendimento pela repartição fazendária não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao Contribuinte são aquelas prevista no art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279465.0012/21-0**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 42.238,63**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 30.826,65, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a”, e “f” e VII, “a” da Lei n. 7.014/96, e de 100% sobre R\$ 11.411,98, prevista no inciso III do mesmo diploma legal, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 19.287,67**, prevista no inciso II, alínea “d” da mesma Lei 7.014/96, e artigo com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR