

PROCESSO	- A. I. N° 178891.0012/22-2
RECORRENTE	- ZB – TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0270-06/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.08.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0184-11/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. SERVIÇO DE TRANSPORTES. ERRO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO.

Infração 2. Da simples análise dos CTEs acostados, verifica-se que procede o argumento da recorrente, pois nos campos “INÍCIO DA PRESTAÇÃO” e “TÉRMINO DA PRESTAÇÃO”, bem como no campo de “OBSERVAÇÕES”, constata-se efetivamente que o serviço foi realizado dentro no Estado da Bahia, e, segundo o inciso CXIII, do artigo 265 do RICMS/Ba, vigente há época, o serviço de transporte interno era isento, independentemente de quem fosse o destinatário, sendo que a suposta infração teria ocorrido em 2017 e 2018, dentro da validade da isenção que foi 31/10/2019. Infração insubstancial. **Infração** 3. Não vieram provas aos autos do não cometimento das infrações. Modulação dos efeitos da decisão contida no RE 1.287.019/DF, concorre para o não acatamento da arguição de constitucionalidade da matéria. Infração 03 subsistem parcialmente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO DE SAÍDAS TRIBUTADAS ANTERIORES. De acordo com o artigo 4º, § 4º, IV, uma vez identificada a omissão de entradas, isso pode ser considerado uma presunção de realização de operações tributáveis, salvo prova em contrário. O contribuinte demonstrou transportar mercadorias sujeitas ao regime de ST, de modo que essa seria uma “prova em contrário” que poderia afastar a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, sobretudo porque, nesse caso, as saídas dessas mercadorias não seriam tributadas pelo contribuinte por já serem recebidas por ele com a fase de tributação encerrada. Não é razoável, portanto, admitir, que todas as entradas omitidas advieram de receitas obtidas com operações de saídas sem tributação, razão pela qual se faz imprescindível a aplicação do índice de proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/07, devendo se retirar da base de cálculo do imposto cobrado o montante relativo às operações isentas e/ou enquadradas no regime de substituição tributária, assim, devem ser identificadas todas as operações/prestação praticadas pelo contribuinte com o objetivo de verificar qual a porcentagem dessas operações/prestações são tributadas na saída para a identificação de sobre qual parcela do que foi omitido na entrada deve ser

tributada. Portanto, a partir do pressuposto de que a autuação não estar amparada, o que se admite, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, torna-se nulidade na certa. Infração nula. Não acolhido o pleito para redução ou afastamento da multa, por falta de previsão legal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 31/05/2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 64.627,29, além de multas de 60% e 100%, pela de cinco infrações, sendo objeto do recurso na constatação das seguintes infrações:

Infração 02. 003.004.003. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário, no montante de R\$ 7.229,43, além da multa de 60%, para fatos verificados em fevereiro a abril, junho a dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2018. Indica o autuante: “Referente ao ICMS Diferença de Alíquota nas prestações destinadas a consumidor final em outra unidade da Federação – percentual destinado ao Estado da Bahia na forma do Convênio ICMS Nº 93/2015, conforme demonstrativo ZB_Transportes_2017_2019_CT/EC_87_15, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

Infração 03. 003.004.003. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário, no total de R\$ 11.310,74, multa de 60%, para ocorrências em janeiro de 2017, janeiro a maio e dezembro de 2018, novembro e dezembro de 2019, sendo informado pelo autuante ser “Referente às prestações interestaduais iniciadas em outra unidade da Federação destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, estabelecidos no estado da Bahia, conforme Convênio ICMS Nº 93/2015 e Artigo 2º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo ZB_Transportes_2017_2019_CT/ConsFinal UF x BA, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

Infração 05. 004.005.005. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no montante de R\$ 13,683,12, multa de 100%.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 26 a 40. Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 84 a 92.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 12/05/2022 (fl. 09).

A cientificação da lavratura do Auto de Infração se deu através do Domicílio Tributário Eletrônico enviado em 31/05/2022 (fl. 08).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 11 a 18, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 19.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte e tidas 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 indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla

defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito, não sem antes avaliar o pedido para realização de diligência, e a prejudicial de decadência.

Em relação a realização de diligência/perícia, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“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;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (conhecimentos de transporte emitidos e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitem os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, vaga e aleatória.

De igual modo, não observou o contribuinte o teor do artigo 145 do RPAF/99, em seu parágrafo único, que determina:

“Art.145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado **deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano**, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento

de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Em relação a tais argumentos, pertinente, ainda, reproduzir a decisão contida no REsp 1.468.436/RS, cujo Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 01/12/2015 pela 2ª Turma, assim se posicionou:

“De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia FILHO, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 535 do CPC (v.g.: REsp 686.631/SP, Rel. para acórdão Min? Sidnei Beneti, DJe 01/04/2009 e REsp 459.349/MG, Rel. Min? Castro Filho, DJ de 18/12/2006)”.

Já em relação à decadência, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente autuação, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de nº PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido

foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF determina que “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente escriturado os documentos fiscais, lançado o imposto devido, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara, inequívoca e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas (02 e 03), a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento do imposto em sua totalidade, não realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, para as infrações 02 e 03, que se reportam a recolhimento a menor, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a maio de 2017, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período acima indicado ser excluídos, uma vez que tendo sido o contribuinte intimado da lavratura do Auto de Infração em 01/06/2022, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.

Consequentemente, na infração 02 devem ser retiradas as ocorrências dos meses de fevereiro, março e abril de 2017, enquanto para a infração 03, o mês de janeiro de 2017, conforme requerido.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”, CNAE 49.30-2-02, estabelecido no município de Simões Filho.

A acusação para a infração 01, é a de não teria recolhido o ICMS em razão de ter considerado a prestação como não tributada, quando a mesma é tributada, em prestação devidamente escriturada em seus livros fiscais.

O contribuinte apenas e tão somente nega a prática da infração, que segundo o mesmo se comprovará por diligência/perícia fiscal. Por seu turno, o autuante mantém a acusação, arguindo não ter sido apresentada



qualquer prova em contrário ao da acusação.

Consulta realizada ao Ambiente Nacional do CTRE aponta ter o documento o número 20002, sido emitido em 25/07/2018, com CFOP 9652 (prestação interestadual de serviço de transporte a estabelecimento industrial), estando o tomador do serviço localizado no estado de Pernambuco.

A defesa não trouxe qualquer outro argumento, senão o de que a diligência esclareceria a matéria, entretanto os dados constantes no documento não permitem determinar as razões pela qual não houve tributação da prestação, o que proporciona a aplicação dos artigos 142 (A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal), ambos do RPAF/99, conduzindo o entendimento pela procedência da acusação formulada.

Quanto a infração 02, subsistem para apreciação, os meses a partir de junho de 2017, em relação aos quais a defesa sustenta que as operações, ainda que tendo como tomadores dos serviços de transporte empresas localizadas neste estado, com destino a estabelecimentos não contribuintes localizados em outras unidades da Federação, foram operações internas.

Apesar das prestações se referirem a serviços iniciados em outras unidades da Federação, o argumento defensivo é de que as prestações, com efeito, se realizaram no estado da Bahia.

Já o autuante sustenta a autuação.

Em verdade, o tomador do serviço, é quem determina a forma de tributação, que, de fato, pela análise dos Conhecimentos de Transporte arrolados na autuação, situam-se em outras unidades da Federação (Sergipe), ou seja, para todos os efeitos a operação se apresenta como interestadual, independentemente se a mercadoria apenas circulou fisicamente no estado da Bahia, o que não se encontra provado nos autos, diante da falta de documentos trazidos pela defesa em tal sentido.

Logo, expurgados os meses abarcados pela decadência (fevereiro, março e abril de 2017), os demais períodos ficam mantidos, o que concorre para a parcial manutenção da infração, nos meses a partir de junho de 2017, em R\$ 6.788,95.

Quanto ao descabimento da aplicação da alíquota de 18%, esclareço que de acordo com a planilha constante da mídia elaborada e encartada pelo autuante à fl. 19, a base de cálculo do imposto apurado como devido no mês de julho de 2017, tomado como exemplo, por ter apenas um CT-e, é de R\$ 1.551,89, sobre a qual aplicada a alíquota de 12%, e calculado 40%, tem-se ICMS de R\$ 111,74.

Devido ao fato de o Sistema de Lavratura do Auto de Infração (SLCT), fazer o cálculo da base de cálculo a partir do valor do imposto apurado (R\$ 111,74), à alíquota de 18%, apresenta base de cálculo de R\$ 620,78, apurando o mesmo valor de ICMS devido, o que não representa qualquer prejuízo para o contribuinte, eis que o valor do imposto não se alteraria.

Na infração 03, a defesa do contribuinte argui que o STF, quando do julgamento do RE 1.287.019, com repercussão geral (Tema 1093), e da ADI 5469, declarou a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação.

Por conseguinte, à vista de tal fato, a acusação não poderia prosperar, tendo em vista o fato de a Lei Complementar 190, somente ter sido publicada em 05/01/2022, tendo o autuante, ao argumento de não ser de sua competência tal apreciação (inconstitucionalidade), mantido a acusação.

Com efeito, em 24/02/2021, o pleno do STF, por maioria, declarou constitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto. A infração foi apurada entre os meses de janeiro a dezembro de 2018, tendo em vista o afastamento pela decadência da exigência indicada para o mês de janeiro de 2017.

Entretanto, em contraponto a tal argumento, esqueceu-se a defesa de que no mesmo julgamento, igualmente por maioria (9 a 2), foi aprovada a modulação dos efeitos da decisão, para que a mesma produzisse seus efeitos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, com exceção da cláusula 9ª que trata dos contribuintes optantes do Simples Nacional, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino, em que o efeito retroage a fevereiro de 2016, quando do deferimento da suspensão cautelar na ADI 5464 até o julgamento final da ação.

Foram afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão, que serão submetidas às decisões do poder judiciário, não se tendo notícia nos autos de que a autuada tivesse adotado tal providência.

Neste sentido, reproduzo trecho da proposta do Ministro Dias Tófoli naquela oportunidade;

“Julgo ser necessário modularem-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos,



quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. E, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento.

As cláusulas ficariam vigentes até 31 de dezembro de 2021, tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar. Ratificar é modo de dizer; enfim, o Congresso poderá ponderar sobre elas, editando uma lei complementar.

A mesma solução julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, a fortiori, às leis dos demais estados.

Em relação a elas, proponho que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos devem retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Por fim, Senhor Presidente, ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso submetidas ao Judiciário? Essas a retificação e a proposta que ora apresento diante dos debates realizados hoje”.

Destaco, ainda, trecho do Ministro Ricardo Lewandowski, quando de seu voto:

“Penso, com a devida vénia, Senhor Presidente, que o Supremo Tribunal Federal tem responsabilidade muito grande, como cabeça do Poder Judiciário brasileiro, de manter a higidez e o equilíbrio das instituições. O instituto da modulação, a meu ver, prestigia não só este aspecto, mas sobretudo a segurança jurídica e a confiança legítima do cidadão.

A modulação agora proposta pelo Ministro Dias Toffoli é adequada, sobretudo pela razão exposta agora pelo Ministro Barroso, de que ela procurou chegar a um consenso relativamente às várias correntes de pensamento que se digladiaram neste Plenário”.

Assim, os efeitos de tal decisão somente se darão a partir da plena validade e aplicação da Lei Complementar 190/2021.

Quanto aos demais aspectos da infração, a empresa não trouxe qualquer outro argumento, motivo pelo qual o entendimento é pela sua subsistência parcial, a partir do mês de janeiro de 2018, vez que período anterior, como já explicitado, foi alcançado pela decadência parcial, remanescente valor de R\$ 10.892,45.

Em relação as infrações 04 e 05, tratam de apurações decorrentes da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que como se verá adiante, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de Nota Fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE? Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais alto no período. CSLL. PIS.COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”...

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização.

Tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas”;

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de saídas, abordada no artigo 4º da referida Portaria:

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de Notas Fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal infração.

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

E aqui é relevante se esclarecer mais uma vez, que os resultados apurados não se tratam de qualquer presunção, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD).

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

Dai pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte, único responsável pela sua elaboração e transmissão dos dados ali contidos, na forma da legislação.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício

fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

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

No caso em comento, a defesa argui a condição do contribuinte de armazém geral, o qual pode ser conceituado como o estabelecimento constituído perante o fisco estadual e municipal com o fim específico de guarda e armazenagem de mercadorias de terceiros, realizando uma prestação de serviço em tal ato, prevista na Lei Complementar 116/03 como serviço tributado pelo ISS, de incidência municipal.

Cabe mencionar a responsabilidade solidária do Armazém Geral, em relação ao ICMS, estando a base legal no artigo 6º, inciso II, da lei 7.014/96:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

II - o armazém geral e o depositário a qualquer título:

a) nas saídas de mercadorias depositadas por contribuinte de outra unidade da Federação;

b) nas transmissões da propriedade de mercadorias depositadas por contribuintes de outra unidade da Federação;

c) quando receberem para depósito ou **derem saída a mercadorias sem a documentação fiscal exigível**, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea”. (Grifei).

Ou seja: o sujeito passivo pode ser alcançado pela incidência do ICMS, ainda que não comercialize mercadorias, como alegado na impugnação.

Na norma regulamentar, os procedimentos a serem adotados pelo armazém geral se encontram nos artigos 464 a 476 do RICMS/12, em capítulo específico.

No demonstrativo do autuante de fls? 16 a 18, se constata a ocorrência de saídas de produtos com Notas Fiscais, cimentos de vários tipos, de códigos 1193 e 2341, por exemplo, o que demonstraria a movimentação de tais produtos.

Todavia, a descrição da infração 04 (Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de **mercadorias tributadas** efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado) não se coaduna ou se identifica com a situação tributária dos produtos arrolados (cimento), que se encontram submetidos à substituição tributária.

Tal fato pode ser constatado, para o ano de 2018, período autuado, da leitura do item 5.1 do Anexo I ao RICMS/12, que nos fala em “cimentos”.

Assim, constato descompasso entre a acusação (omissão de saídas de **mercadorias tributadas**), e a situação fática (levantamento quantitativo de cimento), sendo que em tais hipóteses, inexiste previsão, inclusive na Portaria 445/98, para cobrança de imposto sendo constatada omissão de saídas.

Na forma do entendimento já consolidado neste órgão julgador, como aquela contida no Acórdão CJF 0117-12/20-VF, julgado em 28/05/2020, situações como a descrita acima, implicam na nulidade da autuação nesta infração, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

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

Infração 04, nula.

Na infração 05, tendo sido constatada diferenças tanto de entradas, como de saídas pelo autuante, foi lançado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, entretanto, o produto cimento que se apresenta como incluído na substituição tributária, o que merece algumas observações.

Inicialmente convém se atentar para a disposição do artigo 13, da Portaria 445/98:

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

(...)

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto”.

Nesta situação, passível de aplicação o teor do artigo 10 da Portaria 445/98:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, artº 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do artº 23-A da Lei nº 7.014/96;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, III, ‘g’)(Grifei).

Segundo o dicionário Aurélio, adquirir é o “ato de tomar posse de algo”.

Ou seja, a cobrança é feita por responsabilidade solidária, na forma já explicitada acima (artigo 6º, inciso II, da Lei 7.014/96), tendo o contribuinte invocado a seu favor, apenas o fato de não praticar operações de comercialização, argumento já devidamente enfrentado e refutado.

Assim, possível a aplicação do teor dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, já nominados na infração 01, pela ausência de elementos probantes em sentido contrário ao da autuação, o que concorre para a manutenção da infração 05.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo e confiscatório da multa aplicada na autuação (60% e 100%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto). Inexistindo imposto a ser reclamado, por óbvio, a multa a ele atrelada deixaria também de existir.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, 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, como já visto anteriormente, 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 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 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, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, 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".

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

"... O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

'[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária'.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmaram-se os julgados:

'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". (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.'

I - Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II - A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III - Agravo regimental improvido'. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)".

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

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

A propósito de colocações defensivas em relação ainda ao caráter da multa, que ao seu entender somente poderiam ser aplicadas diante da existência de dolo, fraude ou simulação, informo ter o STF no julgamento do



RE 79.625 cancelado a Súmula 191, fonte de controvérsias, vindo a editar a Súmula 565, que preceitua: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

Dai se infere que diferentemente do entendimento da defesa, as multas tributárias são penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei, a coerção objetiva que o Estado impõe ao contribuinte, pela constatação de violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária, não havendo previsão na legislação tributária do Estado de agravamento para aplicação de penalidade, frente a presença de dolo, fraude ou conluio.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

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, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e científicá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, o que fez as demais maneiras de comunicação perderem sentido.

Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com o seguinte demonstrativo:

<i>Infração 01 R\$ 340,49</i>
<i>Infração 02 R\$ 6.788,95</i>
<i>Infração 03 R\$ 10.892,45</i>
<i>Infração 04 R\$ 0,00</i>
<i>Infração 05 R\$ 13.683,12</i>

Os patronos da recorrente inconformados apresentam Recurso Voluntário às fls. 128/144, tecendo o seguinte:

Relata quanto tempestividade do recurso, reproduzindo o art. 171 do Decreto nº 7.629/99, discorre em relação à suspensão da exigibilidade sustentando aplicação imediata dos arts. 151, III e 206 do CTN, faz uma síntese fática da Decisão recorrida, onde reproduziu a ementa.

No mérito, afirma que fora quitado o débito da infração 1 e passa a contrapor quanto à INFRAÇÃO 2. Destaca que por força do reconhecimento da decadência de parte do débito, restaram afastados os lançamentos de janeiro a abril de 2017.

Verifica que seu objeto diz respeito a recolhimento a menor de ICMS decorrente da diferença de alíquota nas operações de transporte interestadual para não contribuintes do ICMS. Todavia, conforme já comprovado na Impugnação e reiterado a seguir, as referidas autuações devem ser julgadas improcedentes, na medida em que as prestações realizadas nos referidos períodos foram realizadas internamente no Estado da Bahia, não havendo que se falar em ausência de recolhimento de diferencial de alíquotas do ICMS.

Alega à inexistência de prestações interestaduais de serviço de transporte nos períodos autuados. Transporte realizado dentro do estado da Bahia. Inexigibilidade de diferencial de alíquotas de ICMS. Registra na Infração 02, verifica-se que seu objeto diz respeito a recolhimento a menor de ICMS decorrente da diferença de alíquota nas operações de transporte interestadual para não contribuintes do ICMS, todavia, muito embora o endereço do contratante da operação (destinatário do serviço) seja em outra unidade da federação, em verdade a operação de transporte da carga ocorreu dentro do Estado da Bahia, conforme se verifica nos CTe nos campos “INÍCIO DA PRESTAÇÃO” e “TÉRMINO DA PRESTAÇÃO”, bem como no campo de “OBSERVAÇÕES”, aonde se verifica o real endereço de entrega.

Acosta CTes, por amostragem conforme **Doc. 03**, ou seja, em que pese a pessoa jurídica destinatária da prestação de serviço tenha sede fora do Estado da Bahia, a prestação do serviço foi desenvolvida integralmente dentro do Estado. Junta doutrina de ANTONIO FERNANDO REIS DE ALMEIDA e JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA, em trabalho de conclusão de Curso de Especialização (*8. PONTES DE MIRANDA, F.C. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: Ed.RT, 1973, vol.II, p.484.*)

Afirma que fica evidente que não há que se falar em diferença de alíquotas de ICMS, razão pela qual a presente infração afigura-se totalmente improcedente.

Impugna o completo descabimento de exigência do ICMS DIFAL, muito menos à alíquota de 18% (Infrações 2 e 3). Destaca que a presente infração visa a cobrança de DIFAL do período de 2017 a 2019, cabendo destacar que autuação neste ponto possui como lastro legal o Convênio CONFAZ 93/2015, celebrado pelos Estados como forma de regulamentar as alterações introduzidas na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 87/95.

Salienta que a questão a ser levantada aqui, ilustres Julgadores, é que o Supremo Tribunal Federal firmou no Tema nº 1.093 de Repercussão Geral que: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Explica que a Lei Complementar que regulamentou a cobrança do DIFAL estabelecendo as suas normas gerais somente foi publicada em 05/01/2022, qual seja a LC nº 190, de modo que pode se concluir claramente que entre 2017, 2018 e 2019, períodos dos fatos geradores sob cobrança, não havia Lei Complementar que amparasse e normatizasse esta cobrança, a qual portanto não possui sustentáculo legal. Acrescenta que, em atenção à eventualidade, a infração 02 levou em consideração que o recolhimento supostamente a menor de ICMS nos períodos autuados se reportava a uma alíquota de 18%.

Esclarece que a referida infração diz respeito a recolhimento a menor de diferencial de alíquotas de ICMS. Ou seja, como se trata de suposto recolhimento a menos de diferencial de alíquotas do ICMS não há nenhum cabimento em exigir da Contribuinte o recolhimento do ICMS na sua alíquota cheia, de 18%. Diz que devem os lançamentos serem anulados em função da ausência de previsão legal lícita que ampare a pretensão estatal, bem como da incorreta aplicação da alíquota.

Quanto à **INFRAÇÃO 05**, assinala que a ora Recorrente, na qualidade de transportadores de cargas não comercializa nenhum tipo de mercadoria, ao que não foi sem espanto que recebeu a notícia desta infração. Notem, estas são as atividades da empresa:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 49.30-2-01 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal. 49.30-2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos 49.30-2-04 - Transporte rodoviário de mudanças 52.11-7-02 - Guarda-móveis 52.12-5-00 - Carga e descarga 52.50-8-03 - Agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo 52.50-8-04 - Organização logística do transporte de carga 77.11-0-00 - Locação de automóveis sem condutor 77.32-2-01 - Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes 77.39-0-03 - Aluguel de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, exceto andaimes 77.39-0-01 - Aluguel de máquinas e equipamentos para extração de minérios e petróleo, sem operador 77.19-5-99 - Locação de outros meios de transporte não especificados anteriormente, sem condutor 77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador 52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant 52.11-7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis

Disse que, da aludida descrição das atividades constantes do CNPJ da ora Requerente, percebe-se que entre as suas atividades, estão a de Armazéns Gerais e Depósitos de Mercadorias, atividades estas sempre desempenhadas com extremo cuidado e zelo pela ora Recorrente. Acrescenta que o produto em questão está sujeito ao regime de substituição tributária por antecipação (Lei nº 7.014/96, Anexo I, item 16), de modo que, ainda que se admita a ocorrência de um equívoco qualquer na emissão das notas de recebimento (entrada) ou devolução (saída) dos produtos do depósito fechado da ora contribuinte, prejuízo algum resultou aos cofres públicos, nem tão pouco qualquer vantagem ou benefício ilícito com a prestação de serviço disponibilizada pela

Requerente.

Destaca que em relação à suposta diferença do produto “cimento”, esta Recorrente não comercializa esta ou qualquer outra mercadoria, de modo que esclarece que não existe nenhuma forma de ter esta Cia. tido qualquer benefício indevido com situações desta natureza, tampouco acredita na possibilidade de existir qualquer prejuízo ao Fisco.

Comenta em relação à **abusividade das multas de 60% e 100%**. Reporta que conforme consta no Auto de Infração, foi aplicada a Lei nº 7.014 /96, art. 42, incisos II, “a” e III, “g”. Ou seja, foi aplicada a Multa em percentuais exorbitantes do valor das autuações remanescentes, o que é totalmente abusivo! Verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e desproporcional. Assevera que a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir sob pena de afronta direta ao princípio da proporcionalidade.

Detalha sobre a aplicação das multas sobre o valor exigido. No entanto, ainda que se pudesse falar em autuação, o percentual aplicado à título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, enquadrando-se verdadeiro confisco, uma vez que se deixou de ser levada em consideração a natureza tributária dessa multa e seu consequente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento. Roga pelo princípio do não confisco insculpida na própria CF, no capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, no artigo 150, inciso IV diz que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Também reproduz o entendimento anterior o próprio CTN que, no § 3º do art. 113.

Lembrou que, no Direito Tributário as multas somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, o que indubitavelmente não houve no caso em tela. Cita ensinamento de Ives Gandra Martins sobre a caracterização da multa desproporcional como confiscatória (*Tributos. São Paulo: Ed. Cultura Paulista, 1984, 3ª edição, pág. 756.*), transcreve posicionamento do STF na ADIN 551/91, R. T.J nº 138, p. 55 – DJU de 18.10.91, p. 14.558.

Sustenta que fica claro que a cobrança de multa como está sendo cobrada no caso presente é absolutamente alta, chegando a configurar confisco ao patrimônio do contribuinte. Destaca que mesmo as autuações ainda mantidas após o julgamento de primeiro grau não revelam qualquer ação do contribuinte no sentido de dolosamente não pagar tributos e mais, no caso da multa de 100% (cem por cento) o produto que supostamente havia diferença de estoque estava sujeito à substituição tributária para frente, de modo que não houve nenhum risco sequer de prejuízo ao Fisco. Requer a redução da multa, sempre que evidenciada a ausência de dolo, má fé, bem como quando evidenciada a necessidade de ajuste por equidade.

Ao final, pede pela **realização de diligência fiscal/perícia técnica e da sustentação oral quando do julgamento**. No tocante à Infração 02, disse que ficou claro que como as prestações foram desenvolvidas internamente no Estado da Bahia, muito embora o tomador do serviço esteja localizado em outra unidade da federação. Ou seja, a análise detida dos CTe é indispensável para verificação de que as prestações foram realizadas internamente no Estado da Bahia. Vejam, nobre Julgadores, que foram juntados 10 (dez) CTe a título de demonstração, até para não perturbar o processo administrativo, mas a Cia. dispõe de todos os CTe para comprovar suas alegações.

Acrescenta que, nos casos da Infração 05, também ficou claro que não se trata de hipóteses de saídas de mercadorias, mas de situação de armazenagem da carga em nome do remetente para fins de transbordo ao destino final. Disse que, para fins de comprovação da referida situação fática, é necessária perícia técnica/diligência fiscal para que sejam analisadas as notas de importação e de remessa.

Solicita também o interesse em proceder com sustentação oral, quando da realização da sessão de julgamento, razão pela qual requer a sua prévia intimação.

Finaliza requerendo seja conhecido o presente recurso e a ele dado Provimento para:

- a. Seja recebida o presente Recurso, posto que tempestivo, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, com fulcro no art. 151, III do CTN, bem como que o suposto débito não seja óbice para disponibilização de Certidão Positiva com Efeito de Negativa – CPD-EN, com base no art. 206, também do CTN;
- b. Reformar o Acórdão de 1ª instância, no que se refere à subsistência do valor a recolher de R\$ 32.563,48 e julgar totalmente improcedente o Auto de Infração nº 178891.0012/22-2, tendo em vista que, com relação à Infração 02, que a prestação do serviço de transporte ocorreu internamente no Estado da Bahia, não havendo que se falar em prestação interestadual; com relação à Infração 03, que a exigência do DIFAL nas operações realizadas nos períodos de 2017 a 2019 se afiguram inconstitucionais; e com relação à Infração 05, que ficou claro que não se trata de hipóteses de saídas de mercadorias, haja vista que a ora Recorrente não comercializa mercadorias.
- c. seja apreciado o pedido de realização de perícia técnica/diligência fiscal, para que, subsidiariamente, sejam confirmados os transportes intermunicipais da Infração 02, assim como a inexistência de saídas não tributadas da infração 05;
- d. seja reduzida a multa aplicada, à base de 60%, tendo em vista seu efeito evidentemente confiscatório, em desacordo com o art. 150, IV da CF, além de estar clarividente a ausência de má fé, além da desproporcionalidade da multa aplicada;
- e. seja aplicado a forma do art. 425, IV do Novo Código de Processo Civil (2015), subsidiariamente, os causídicos que subscrevem o presente petitório declararam, sob as penas da lei, que as cópias que por eles foram anexadas aos autos são todas autênticas, por idênticas aos documentos originais;
- f. seja remetidas todas as intimações e notificações relativas ao presente processo ocorram em nome de CELSO LUIZ DE OLIVEIRA, OAB/BA Nº 17.279 e ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO, OAB/BA Nº 44.087, causídicos devidamente qualificados nos presentes autos, com recebendo intimações por intermédio do endereço eletrônico intimacoes@oam.adv.br.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$ 64.759,82, em razão de cinco infrações, sendo objeto do recurso tão somente as seguintes irregularidades:

Infração 02. 003.004.003. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário, no montante de R\$ 7.229,43, além da multa de 60%, para fatos verificados em fevereiro a abril, junho a dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2018. Indica o autuante: “Referente ao ICMS Diferença de Alíquota nas prestações destinadas a consumidor final em outra unidade da Federação – percentual destinado ao Estado da Bahia na forma do Convênio ICMS Nº 93/2015, conforme demonstrativo ZB_Transportes_2017_2019_CT/EC_87_15, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

Infração 03. 003.004.003. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário, no total de R\$ 11.310,74, multa de 60%, para ocorrências em janeiro de 2017, janeiro a maio e dezembro de 2018, novembro e dezembro de 2019, sendo informado pelo autuante ser “Referente às prestações interestaduais iniciadas em outra unidade da Federação destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, estabelecidos no estado da Bahia, conforme Convênio ICMS Nº 93/2015 e Artigo 2º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo ZB_Transportes_2017_2019_CT/ConsFinal UF x BA, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

Infração 05. 004.005.005. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no montante de R\$ 13,683,12, multa de 100%.

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitar as de ofício, aprecio diretamente o mérito.

Em sua peça recursal, a recorrente se insurge contra as infrações 02, 03 e 05.

Na infração 02, alegou à inexistência de prestações interestaduais de serviço de transporte nos períodos autuados, tendo em vista que o serviço do Transporte foi realizado dentro do estado da Bahia, portanto não haveria exigibilidade de diferencial de alíquotas de ICMS. Observo que a Infração foi descrita como recolhimento a menor de ICMS decorrente da diferença de alíquota nas operações de transporte interestadual para não contribuintes do ICMS, todavia, muito embora o endereço do contratante da operação (destinatário do serviço) seja em outra unidade da federação, em verdade a operação de transporte da carga ocorreu dentro do Estado da Bahia.

Da simples análise dos CTEs acostados as fls. 72 a 81, verifico que procede o argumento da recorrente, pois nos campos “INÍCIO DA PRESTAÇÃO” e “TÉRMINO DA PRESTAÇÃO”, bem como no campo de “OBSERVAÇÕES”, verifica-se efetivamente que o serviço foi realizado dentro no Estado da Bahia, e, segundo o inciso CXIII, do artigo 265 do RICMS/Ba, vigente há época, o serviço de transporte interno era isento, independentemente de quem fosse o destinatário, vejamos:

Art. 265. São isentas do ICMS:

CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04).

Nota: A redação atual do inciso CXIII do caput do art. 265 foi dada pelo Decreto nº 19.274, de 04/10/19, DOE de 05/10/19, efeitos a partir de 01/11/19:

Redação anterior dada ao inciso CXIII tendo sido acrescentado ao caput do art. 265 pelo Decreto nº 18.801, de 20/12/18, DOE de 21/12/18, efeitos de 01/01/19 a 31/10/19:

“CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga (Conv. ICMS 04/04).”(grifos acrescidos)

Ressalte-se que a suposta infração teria ocorrido em 2017 e 2018, dentro da validade da isenção que foi 31/10/2019, infração improcedente.

Em relação a infração 03, a recorrente volta a alegar as mesmas teses tratadas na defesa inicial e já apreciadas pela 6ª JJF, ou seja, que a cobrança da DIFAL para período de 2017 a 2019, não seria devido por falta de lastro legal. Quanto a este argumento, entendo que não assiste razão a recorrente, de tal forma que me alinho totalmente ao julgador de piso, cujo voto reproduzo em parte:

Com efeito, em 24/02/2021, o pleno do STF, por maioria, declarou inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto. (...)

Entretanto, em contraponto a tal argumento, esqueceu-se a defesa de que no mesmo julgamento, igualmente por maioria (9 a 2), foi aprovada a modulação dos efeitos da decisão, para que a mesma produzisse seus efeitos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, com exceção da cláusula 9ª que trata dos contribuintes optantes do Simples Nacional, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino, em que o efeito retroage a fevereiro de 2016, quando do deferimento da suspensão cautelar na ADI 5464 até o julgamento final da ação. (grifos acrescidos)

Como estamos a avaliar a infração dos períodos de 2017 a 2019, resta caracterizada a infração.

Por fim, a infração 05, cuja acusação foi a “falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas”.

Em seu recurso, o contribuinte não nega o cometimento da infração, porém diz que não comercializa qualquer mercadoria e que apenas desempenha atividade de armazém geral. Outro ponto ventilado é que a operação acontece com produto que está sujeito ao regime de substituição tributária por antecipação (Lei nº 7.014/96, Anexo I, item 16), de modo que, um

equívoco qualquer na emissão das notas de recebimento (entrada) ou devolução (saída) dos produtos do depósito fechado, não resultaria em qualquer prejuízo aos cofres públicos, nem tampouco em qualquer vantagem ou benefício ilícito com a prestação de serviço disponibilizada pela Requerente.

Vejamos, a Infração está lastreada no artigo 4º, parágrafo 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96 combinada com o artigo 13, II, da Portaria nº 445/98, segundo os quais respectivamente:

Lei nº 7.014/96:

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

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

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;”

Portaria nº 445/98:

“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão portaria_1998_445.doc de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.”

Veja que, de acordo com o artigo 4º, § 4º, IV, uma vez identificada a omissão de entradas, isso pode ser considerado uma presunção de realização de operações tributáveis, **salvo prova em contrário**.

Somado a isso, a entrada de mercadorias não pode atrair a incidência do ICMS, cujo fato gerador somente é considerado ocorrido, via de regra, nas saídas das mercadorias do estabelecimento (artigo 4º da Lei nº 7.014/96). Com isso, a interpretação é a de que essas entradas omitidas foram realizadas com receitas obtidas anteriormente em saídas anteriores que não foram objeto de tributação, realizadas pelo estabelecimento.

No caso em tela, o contribuinte demonstrou transportar mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, de modo que essa seria uma “prova em contrário” que poderia afastar a presunção prevista no artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014, sobretudo porque, nesse caso, as saídas dessas mercadorias não seriam tributadas pelo contribuinte por já serem recebidas por ele com a fase de tributação encerrada.

Não é razoável, portanto, admitir, que todas as entradas omitidas advieram de receitas obtidas com operações de saídas sem tributação, razão pela qual se faz imprescindível a aplicação do índice de proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/07, devendo se retirar da base

de cálculo do imposto cobrado o montante relativo às operações isentas e/ou enquadradas no regime de substituição tributária.

Em outras palavras, nos termos da referida Instrução Normativa, devem ser identificadas todas as operações/prestação praticadas pelo contribuinte com o objetivo de verificar qual a porcentagem dessas operações/prestações é tributada na saída para a identificação de sobre qual parcela do que foi omitido na entrada deve ser tributada.

Veja que o Autuante poderia ter enquadrado a infração no artigo 6º, II, da Lei nº 7.014/96 e não o fez. Caso tivesse procedido dessa forma, poderia ser exigido o imposto sobre as entradas omitidas sem a aplicação da proporcionalidade, pois, nessa hipótese, o imposto não seria devido por presunção. Partir do pressuposto de que a autuação estar amparada nesse dispositivo, seria admitir a mudança de fundamentação legal do lançamento nesse momento, o que não é admitido, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Portanto, considero nula a infração.

No tocante ao argumento de caráter confiscatório da multa aplicada, foge da competência dos órgãos julgadores administrativos sua apreciação, à luz do quanto dispõe o Art. 167, I do RPAF/BA, enquanto que o pedido de redução da multa também falece competência para tal por este órgão julgador. Acrescente-se que a penalidade aplicada é a legalmente prevista pela Lei nº 7.014/96, portanto, deve ser mantida.

Por fim, cabe ressaltar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII e alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos Arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

De todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, remanescendo o débito abaixo demonstrado, no valor de R\$ 11.232,94:

	JJF	CJF	RESULTADO	MULTA
Infração 01	R\$ 340,49	R\$ 340,49	PROCEDENTE/N IMPUGNADA	60%
Infração 02	R\$ 6.788,95	R\$ 0,00	IMPROCEDENTE/PROVIDO	-----
Infração 03	R\$ 10.892,45	R\$ 10.892,45	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	60%
Infração 04	R\$ 0,00	R\$ 0,00	NULA/N IMPUGNADA	-----
Infração 05	R\$ 13.683,12	R\$ 0,00	NULA/PROVIDO	-----
Total	R\$ 31.705,01	R\$ 11.232,94		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 178891.0012/22-2, lavrado contra **ZB – TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.232,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS