

**A. I. N°** - 269200.0002/21-7  
**AUTUADA** - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA  
**AUTUANTE** - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13/05/2024

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N°. 0031-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS COM IMPOSTO ANTECIPADO. Ajustes realizados no levantamento, reduzem o valor lançado. Excluídos os períodos alcançados por decadência. Infração parcialmente subsistente. b) DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS. Infração não contestada. c) USO INDEVIDO. REPERCUSSÃO NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Apesar da alegação defensiva, não veio aos autos a indispensável prova da argumentação apresentada. Infração mantida. d) UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. O contribuinte não impugnou a infração. e) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR. O crédito fiscal somente pode ser apropriado em seu valor correto. Ajuste realizado no levantamento quanto a decadência nos meses de janeiro a março de 2016. f) VALOR A MAIS QUE O IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à utilização a maior de crédito fiscal de ICMS referente a Antecipação Parcial, enquanto a ocorrência constatada foi utilização de crédito fiscal de ICMS de forma extemporânea. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Notas fiscais de saídas não escrituradas na escrita fiscal. De ofício, frente ao princípio da verdade material, feita redução da multa de 100% descrita nos autos para 60% referente à alteração de lei em relação ao seu percentual, diante da alteração ocorrida a partir de abril de 2012. Infração não foi impugnada pelo contribuinte, ficando mantida. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Arguição defensiva elide em parte a autuação em relação ao produto “Óleo de Soja”. Refeito o demonstrativo de débito em sede de Informação Fiscal. Reconhecimento de decadência entre janeiro e março de 2016. Infração 08 subsistente parcialmente. 4. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. O contribuinte não trouxe aos autos

elementos capazes de elidir a acusação, Infração mantida. Não acolhidas as arguições quanto a nulidade do lançamento. Reconhecida decadência parcial para as infrações 01, 05 e 08. Mantidas as multas aplicadas por falta de previsão legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de março de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 258.757,09 além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.005**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no montante de R\$ 45.704,52, ocorrências constatadas nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018, multa de 60%.

Infração 02. **001.002.011**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo, em outubro de 2018, totalizando R\$ 1.058,13, multa de 100%. Consta a indicação do autuante: “Contribuinte utilizou crédito fiscal do ICMS destacado em documento fiscal cancelado pelo emitente”.

Infração 03. **001.002.028**. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, no valor de R\$ 60.456,20, em janeiro e agosto 2017, sugerida multa de 60%. Segundo o autuante “Contribuinte registrou e utilizou crédito fiscal diretamente em suas respectivas EFDs – Escrituração Fiscal Digital como ‘outros créditos’, sem comprovação de origem”.

Infração 04. **001.002.040**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no período de abril a dezembro de 2018, lançado ICMS de R\$ 1.792,72, além da multa de 60%.

Infração 05. **001.002.041**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, entre janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2018, lançado imposto de R\$ 14.240,89, bem como multa de 60%.

Infração 06. **001.002.074**. Utilizou a maior o crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou do exterior, sendo lançado R\$ 1.854,65, e a ocorrência constatada em outubro de 2018. Multa: 60%.

Infração 07. **002.001.002**. Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, entre janeiro a abril, junho a dezembro de 2016, fevereiro a abril, junho, novembro e dezembro de 2017, janeiro, março, julho a dezembro de 2018, no valor de R\$ 35.195,55 multa de 60%.

Infração 08. **003.002.002**. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em operações com Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a maio, julho a dezembro de 2018, sendo lançado R\$ 97.494,76 a título de imposto e multa de 60%.

Infração 09. **003.002.002**. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em operações com Notas Fiscais Eletrônicas, em março, maio a julho, setembro a novembro de 2018, com ICMS devido de R\$ 959,67, multa de 60%.

A autuada, por intermédio de seu advogado, constituído nos termos do documento de fls. 67 e 67-A, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 22 a 66, onde, inicialmente, após resumir a ação fiscal e os fatos ali ocorridos, ressalva que apesar em do esforço do autuante e sua capacidade técnica, o fato é que improcede a exigência fiscal haja vista que além de nulo, o Auto de Infração é também improcedente, sendo certo que a cobrança é de toda, indevida, e a autuação fiscal combatida deve ser julgada improcedente, pelos fundamentos que passa a expor.

Aponta que o presente Auto de Infração exige ICMS relativo a nove infrações, cujas transgressões não são vinculadas, ou seja, conforme a descrição apontada pela fiscalização a cobrança de ICMS e respectiva multa não são referentes ao mesmo fato gerador. Entende que a autuação de nove infrações, da forma como foi lavrada, é incompatível com os princípios norteadores do Processo Administrativo Fiscal, como o devido processo legal e ampla defesa, conforme contido no artigo 2º do RPAF, copiado.

Esse é o caso dos autos, garante, uma vez que são diversas acusações, de naturezas distintas, que compreende uma diversidade de produtos, operações e Notas Fiscais fiscalizadas, todas incluídas no mesmo lançamento. O que, por certo, dificulta a defesa de todas as infrações de forma integral, em um mesmo prazo processual. Assevera que não foi por outra razão que o Estado normatizou o princípio da menor onerosidade para o contribuinte, quando discorre que *“quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente”*. (§ 2º do artigo 2º do RPAF (Decreto 7.629/99)).

Diante da diversidade de produtos, operações e Notas Fiscais sujeitas à autuação, o autuante deveria promover lançamentos autônomos e não convergir todas as infrações em um único Auto, como no presente caso, conclui. Assim, por prejudicar os princípios norteadores do Processo Administrativo, nulo está o lançamento fiscal, nos termos do artigo 18, II do Decreto 7.629/99 (reproduzido), garante.

Invoca que a nulidade, inclusive, foi declarada pelo Poder Judiciário da Bahia quando sentenciou nos autos da Ação Anulatória nº 0553332-16.2014.8.05.0001 em um caso semelhante, cujo lançamento contempla 14 infrações, tendo sido sentença proferida em 23/05/2015, pelo juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública, e que, no mérito, foi confirmada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, ao julgar improvido o apelo do Estado na Apelação nº 0553332-16.2014.8.05.0001, Relatora Desembargadora Ilona Márcia Reis, 5ª Câmara Cível, julgado em 01/08/2017, além de ser concedida ao contribuinte uma dilação do prazo de defesa, cujo acórdão transitou em julgado transcrevendo a sua ementa.

Do exposto, diante da violação do artigo 2º, § 2º combinado com o artigo 43 do RPAF, nula está a autuação, nos termos do artigo 18, II do mesmo diploma legal, conclui. Aborda, a seguir, que segundo previsão do artigo 196 do CTN *“a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”*.

Diz, ainda, que a legislação aplicável é o Decreto 7.629/99 que, em seu artigo 28, § 1º, (transcrito) especifica que a fiscalização dispõe do prazo de noventa dias, contados da ciência do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente. Por sua vez, a norma reguladora do Processo Administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte, arremata.

Após discorrer sobre o Parágrafo único do artigo 196 do CTN e artigo 28 do Decreto 7.629/99 de que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo, e dentro dessa linha de intelecção, fala que o Regulamento do Processo

Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, no artigo 41, incisos I e II (copiado), prescreve, de forma clara e objetiva, que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará obrigatoriamente, e dos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo Fiscal Autuante, se necessário, e das provas imprescindíveis à demonstração do fato apurado.

Todavia, observa não ter o autuante cumprido as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 500338/21, sem, contudo, apresentá-la a impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como, inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado. Constatada, ainda, que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º também do RPAF.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (artigo 142, Parágrafo único, do CTN), e tal fato vem motivando a declaração de nulidade de Autos de Infração por este Tribunal Administrativo (CONSEF), trazendo como paradigma o Acórdão CJF 0426-11/08, e no mesmo sentido, está o entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), consoante ementas reproduzidas, bem como posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, representado pelas Resoluções nº 54/99, 2ª Câmara, julgada em 14/12/1998 e nº 91/97, 2ª Câmara, julgada em 17/03/1997.

Frisa que o autuante, portanto, não lhe apresentando a Ordem de Serviço (O.S. 500338/21) descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a Ordem de Serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Tem como forçoso concluir pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto a competência do Auditor Fiscal, descrito como Autuante, e do cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Continuando nas arguições preliminares, passa a abordar o artigo 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”*, para afirmar que referidos princípios estão sendo violados.

Justifica pelo fato de a liquidez do Auto de Infração requerer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, descrevendo-se minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em violação ao artigo 39, VI, do RPAF/99, reproduzido.

Registra que para comprovar a exigência do montante trazido para cada uma das nove supostas infrações cometidas, a autoridade autuante apresenta planilhas com o indicativo dos valores cobrados. Contudo, a apresentação das mesmas não é capaz de demonstrar, com segurança, o

valor exigido, uma vez que diversas planilhas, como as que supostamente indicam as infrações 01 (ANEXO\_01-A a ANEXO\_01-C), 02 (ANEXO\_07), 03 (ANEXO\_10), 05 (ANEXO\_01-A a ANEXO\_01-C), 06 (ANEXO\_09) e 08 (ANEXO\_03-A a ANEXO\_03C.), não contém as chaves de acesso. Já com relação as planilhas relativas as infrações 04 (ANEXO\_08) e 07 (ANEXO\_06-A a ANEXO\_06-C), muito embora sejam indicadas as chaves de acesso, não estão descritos os itens autuados.

Com relação ao vício relativo a ausência das chaves de acesso, tem que a partir do momento em que as planilhas apresentadas pela fiscalização não fazem menção as mesmas, torna-se insuficiente para caracterizar as infrações indicadas, quais sejam: utilização indevida/a maior de crédito fiscal e recolhimento a menor do imposto, restando impossibilitada a comprovação das informações fiscais bem como os dados dispostos na planilha apresentada, especialmente quando a acusação depende de saber especificamente cada mercadoria comercializada, para se saber o tratamento tributário a cada uma delas e verificar se cada item foi de fato comercializado através de determinada nota específica.

Já com relação ao vício relativo à ausência da indicação dos itens autuados, verifica que a ausência dos mesmos impede a verificação item a item, da forma de tributação aplicável. Por exemplo: considerando que determinada Nota foi escriturada na saída (infração 07), não se pode simplesmente autuar todos os produtos constantes naquele documento fiscal, haja vista que há itens não sujeitos à tributação que eventualmente foram comercializados através destas notas, ou seja, não pode a autoridade fiscal autuar o valor cheio da Nota Fiscal, quando pode, e certamente há, itens que não se sujeitam a tributação.

Neste contexto, o exercício do direito de defesa resta prejudicado porque as planilhas indicadas pelo Autuante não dizem, com certeza, a base de cálculo efetiva para fins de cobrança do imposto e a falha na identificação das Notas Fiscais através das chaves de acesso e das mercadorias autuadas prejudica a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal, alega. Tanto é verdade que o § 1º do artigo 39 do RPAF somente excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, arremata.

Lembra que nessa diretriz, em caso análogo, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, como ocorre no presente caso, o que não foi observado pelo autuante, posto que sequer indicou o número do cupom fiscal, restringindo-se à identificação do produto pelo código, como o AI SF 2014.000004865198-84 TATE 00.889/15-6 e o AI SF 2014.000005958067-11. TATE 00.200/15-8, além do Recurso Ordinário Referente ao Acórdão 4ª TJ 0045/2013(07). Auto de Infração SF 2011.000003166261-90. TATE 00.120/12-0.

Indica que a falha apontada, portanto, demonstra que o levantamento apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõem o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim. Registra que a forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração e somando-se, ainda, o teor do artigo 142 do CTN, segundo o qual a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.



Logo, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, é também obrigação legal apresentar o débito respaldado dos documentos correlatos, caso contrário, desprezará o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Impugnante (art. 5º, LV, da Constituição).

Não à toa, o artigo 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99 (transcrito) dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam aos dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente, realça. Cita ser o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), exemplificando com os Acórdãos JJF 2027/00 e CJF 0384-12/02. Considera imprescindível a declaração de nulidade do Auto de Infração, primeiro, porque não se verifica a materialidade do mesmo haja vista a ausência de elementos comprobatórios dos valores postos nas planilhas, seja em razão da ausência das chaves de acesso para determinadas planilhas, seja pela ausência de indicação das mercadorias em outras; e, segundo, porque essa insegurança repercute no seu amplo direito de defesa.

Salienta que não se tratam de meras incorreções ou omissões formais e sim, de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal porque retira da Impugnante o seu direito de defesa e por tais razões, está evidente a nulidade do Procedimento Administrativo Fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração. Aborda o fato de o autuante ter aplicado a alíquota de 18% na lavratura do Auto de Infração para todos os produtos autuados e em todas as infrações, conforme print apresentado.

Nega tal possibilidade de o mesmo aplicar uma alíquota genérica para nove infrações, quando, inclusive, contraditoriamente, indica outras alíquotas nas planilhas apresentadas, ou seja, a autuação deveria observar quais produtos constam nas Notas Fiscais autuadas e o respectivo regime tributário a que está submetido, contendo as informações sobre as alíquotas aplicadas com a discriminação das operações detalhadas.

Garante que isto não ocorrendo, que é o caso em questão, está evidente se estar diante de uma autuação ilíquida e incerta, como inclusive ficou demonstrado em tópico anterior, tanto é verdade, que a discussão já foi objeto de julgamento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco, de modo a reconhecer a nulidade quando é aplicada base de cálculo e alíquota de forma indiscriminada, trazendo decisão do AI SF 2018.000006483348-11 TATE 01.027/18-2.

Frisa que a falha suscitada é suficiente para demonstrar que o levantamento apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a aplicação de alíquota genérica não garante liquidez e certeza a Autuação e como já suscitado em tópico anterior, o artigo 142 do CTN aduz que a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados, o que claramente não é o caso dos autos, opina.

Fala ser a norma cristalina ao assegurar que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correto e claramente tipificá-lo. Entretanto, ao lavrar um Auto de Infração com uma alíquota genérica para nove infrações com acusações distintas e com produtos que nem foram informados pelo Autuante, decerto que não há segurança jurídica e embasamento legal para seguir adiante a autuação. Repete que o artigo 18, IV, “a” do Decreto 7.629/99, cujo teor reproduz, determina que serão nulos os atos que não contiverem elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e os valores exigidos.

Deste modo, entende inevitável a declaração de nulidade do presente Auto de Infração, posto que o autuante faz sem qualquer amparo legal, ou melhor, em desobediência aos dispositivos expressos em lei, inexistindo segurança para impugnante e para os Julgadores, de modo que repercute diretamente no amplo direito de defesa.

Logo, percebe não haver que se contestar que o Auto de Infração é nulo, em razão da indicação e aplicação de alíquota genérica a todos os produtos supostamente acusados, e a vagueza dos dispositivos legais que lhe dão suporte, violando, assim, a ampla defesa, impondo, claramente, que o Auto de Infração macula a segurança jurídica que requer o processo administrativo, devendo o mesmo ser declarado nulo. Aborda, a seguir prejudicial de mérito pela extinção parcial do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, § 4º e 156, V e VII do CTN (transcritos) para os fatos geradores ocorridos de janeiro a março de 2016, no que tange aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS.

Da análise dos dispositivos citados, conclui que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade de autolancamento efetuada pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador, e, ultrapassado tal prazo, o lançamento é tacitamente homologado, extinguindo-se, em definitivo, o crédito por ele constituído, sendo que em tais preceitos se amolda o regime jurídico da decadência relativa ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, já que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar sua apuração e seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Conforme pode verificar a própria fiscalização mediante os extratos de recolhimento da impugnante, tem-se que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016 houve imposto apurado na sua escrita fiscal, mesmo que supostamente parcial, em virtude, segundo confirmado pelo próprio Autuante, relativo as infrações 01, 05 e 08 ter efetuado recolhimento do ICMS a menor por utilizar indevidamente crédito fiscal e aplicar equivocadamente a carga tributária prevista na legislação.

No caso concreto, tomou ciência do presente Auto de Infração em 09/04/2021, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo Fisco, do recolhimento relativo ao período de janeiro a março de 2016 e não obstante, esses créditos, ainda que decaídos, estão sendo objeto de exigência, pelo que devem ser excluídos, já que extintos (artigo 156, V e VII, do CTN). Por oportuno, salienta que no caso em questão não se aplica a regra geral de contagem do lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, prevista no artigo 173, I, do CTN e no artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia.

Rememora ter a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através do Incidente de Uniformização 2016.194710-0, declarado que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e efetua o pagamento do mesmo, embora parcial, copiando o seu teor.

Menciona o fato de que, nesse sentido, e adotando o posicionamento da Procuradoria do Estado, o CONSEF consolidou sua jurisprudência declarando a decadência do crédito tributário, como no Acórdão CJF 0284-12/18, cujo trecho do voto condutor reproduz, bem como posicionamento do Tribunal de Justiça da Bahia, na Apelação nº 0108978-20.2004.8.05.0001, 5ª Câmara Cível, julgada em 11/02/2014. Pondera que no caso em tela, resta evidente a aplicabilidade do § 4º, do artigo 150, do CTN, donde conclui que, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período fiscalizado, teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

A par do exposto, percebe que o recolhimento do imposto efetivamente antecipado pelo contribuinte no período janeiro a março de 2016, foi tacitamente homologado ao cabo dos cinco anos contados de seus respectivos fatos geradores, de modo que operada a decadência do direito do Fisco em relação aos mesmos, porquanto apenas fora cientificada do lançamento fiscal em 09/04/2021.

Argui que se o agente público, dentro do prazo de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores respectivos, não lançou a pretensa diferença devida, mediante notificação regular do sujeito passivo dentro do lapso decadencial, ocorreu a homologação tácita do procedimento do contribuinte, consoante § 4º do artigo 150 do CTN, tendo o Fisco decaído do direito de efetuar a constituição de tal crédito, extinto por força do artigo 156, V e VII, do CTN.

Ressalta não haver dúvidas de que o montante relativo ao período de janeiro a março de 2016, constitui excesso de exigência, devendo, portanto, ser excluído da monta lançada, o que desde já se requer, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco, e conforme dito, as nulidades apontadas prejudicam o seu direito de defesa, de forma que a apreciação do mérito fica, pelo menos em grande parte, prejudicada. Contudo, em observância ao princípio da eventualidade, passa a indicar a improcedência da autuação, para os casos em que, minimamente, fora possível indicar a mesma.

Inicia pela infração 01, não sem antes destacar a dificuldade imposta na autuação, no sentido de não apresentar a chaves de acesso das Notas, o que implica cerceamento ao direito de defesa, como já trazido na nulidade da acusação, passa a, exemplificativamente, trazer produtos que não se sujeitam a esta sistemática:

COBERT CONF LTE 1.05K HARALD, COBERT CONF M-AMARGO 1.05K HARALD, COBERT TOP BLEND 1.05K HARALD, COBERT TOP M-AMARGO 1.05K HARALD, COBERT MAVAL PRAT BC 10X 1.01KG.

Para os mesmos, o crédito tomado na saída dos produtos indicados é devido, haja vista que, muito embora haja previsão do produto na sistemática da Substituição Tributária, o fato é que a regra impõe que apenas se sujeita a tal operação os produtos em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg, consoante recorte apresentado. Diz que os produtos acima indicados, que são classificadas como chocolates ou outras preparações alimentícias contendo cacau, não entram na sistemática da Substituição Tributária em função da quantidade indicada em sua embalagem, que no caso é superior a 1,5 Kg.

NECT UVA D.V. MAIS 1L seria outro exemplo de produto que não se sujeita a Substituição Tributária, haja vista que não há previsão indicativa do produto no Anexo I do RICMS/BA, o que por exclusão, indica que o produto é tributado pela sistemática normal de apuração, e como se vê dos produtos do item 3.0 do RICMS/BA, há uma listagem de produtos que não se enquadram no item indicado, devendo o mesmo e similares serem excluídos da autuação.

Relativamente a infração 03, onde o autuante a acusa de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, tendo o contribuinte registrado e utilizado crédito fiscal diretamente em suas respectivas EFD como “Outros Créditos”, sem comprovação de origem, conforme demonstrativo Anexo 10, explica que com relação ao valor indicado, relativo a janeiro de 2017, no montante de R\$ 50.348,50, se trata de valor de crédito fiscal autorizado nos termos do artigo 75, inciso I da Lei 7.269/99, copiado.

Neste sentido, entende ser de conhecimento do Fisco a verificação do despacho de concessão do crédito lançado no período, de modo que não faz sentido glosar créditos que foram deferidos pela própria SEFAZ. Já com relação ao valor de R\$ 10.107,70, diz se tratar de restituição de ICMS-ST pago em duplicidade, também deferida pelo Fisco baiano, motivo e razão pela qual pugna pela improcedência da autuação.

Quanto a infração 05, aduz que com relação aos produtos considerados cosméticos indica a autoridade autuante que deveria a Impugnante ter se creditado aplicando-se sobre a base de cálculo do imposto a alíquota de 18%, quando teria a mesma aplicado a alíquota de 20%, glosando os valores relativos aos 2% aplicados em cada produto.



Apresenta de forma exemplificativa os itens autuados: COND 12X480ML S/EMB TRALAL, COND 12X500ML KOLENE, COND A-FRIZ 12X350ML MONANG, COND BLIND PLATIN 12 X400ML TRESEM, COND CACHOS 12X350M NEUTRO, COND CACHOS DEFINIDO 12X325 SEDA, COND CERAM FORCE 6X 350ML PALMO, COND HIDR 12X400ML TRESEM, COND INF 12X200ML JOHNSO, COND INF CAB CLARO12 X200ML JOHNSON, COND INF CHERPROL12X 200ML JOHNSO, COND INF NAT KIDS 6X 350ML PALMO, COND LIS RAD 12X 350ML MONANG, COND LISO EXT 6X400M PANTEN, COND LISO PERFEIT 12X325 SEDA, COND LISOS 12X350ML NEUTRO X.

Ocorre que a fiscalização autuou itens que entendeu não serem cosméticos, com base na Instrução Normativa 05/2016 (válida a partir de setembro de 2016), quando, na verdade, antes da mesma não havia definição do que seria ou não considerados itens cosméticos, sendo que o próprio CONSEF tem o entendimento sobre a exigência do adicional de aplicação da alíquota de 20% nas saídas, como no Acórdão JJF 0083-04/20 copiado em sua ementa e trecho do voto.

Acusa a Fiscalização de falta de critério, afinal, a alíquota para cosméticos é 20% ou 18%. Caso seja 18%, não poderia, como foi, ser autuada por falta de recolhimento dos 2%, e se é 18%, o crédito supostamente a maior não pode ser glosado. Em suma, não se pode utilizar uma alíquota para fins de tomada de crédito e outra na saída sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

De mais, a mais, tem-se ainda que a referida infração, como um todo, de crédito indevido, não prospera, pois, ainda que a Impugnante tenha se aproveitado do crédito pelas entradas dos produtos objeto da autuação, na alíquota indicada, e que no entendimento da autuação, foi a maior, o fato é que efetivou o devido débito do imposto quando da saída com a alíquota respectiva, o que anularia o suposto crédito a maior, não ensejando qualquer prejuízo ao Erário.

Ressalta a definição do valor do ICMS a ser recolhido decorre de apuração, em que os débitos do ICMS devidos pelas saídas ocorridas no mês são compensados com os créditos advindos de operações anteriores (não-cumulatividade), não é o simples fato de haver crédito irregular que importa recolhimento a menor do ICMS, mencionando que nesse sentido, o CONSEF em autuações idênticas vem considerando improcedente o lançamento fiscal diante da inexistência de prejuízo ao Erário, como no Acórdão CJF 0065-13/12 que tem a sua Ementa copiada.

Sustenta que a manutenção da exigência de pagamento de montante dos valores creditados, que não promoveram nenhum efeito tributário no pagamento do tributo, porquanto anulados por procedimento espontâneo de lançamento do débito fiscal, ao tempo em que a sugestão que sejam realizados procedimentos visando a restituição dos valores escriturados como débito, configura verdadeiro “*solvat et reper*”, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, que não pode ser admitida em nenhuma instância jurisdicional.

Diz ser fato que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do ICMS com juros e multa, ainda mais nos valores expressivos dispostos no caso em questão, eis que o procedimento adotado não acarretou tributo que teria deixado de ser liquidado, como imaginado no referido Auto que deve ser julgado improcedente ou ao menos ter seus valores revistos, em atenção a realidade fática apresentada no feito.

Requer, então, que o procedimento seja analisado por instância administrativa não sob a ótica da legalidade, mas sob a ótica do prejuízo, já que nenhum imposto deixou de ser recolhido, considerando os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, faz-se necessário a convalidação desse procedimento.

Por fim, observa que, com relação aos itens indicados como tendo havido creditamento a maior, em outra infração do mesmo lançamento que ora se impugna, há acusação de “*Recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”, onde constam itens em que se acusa de aplicação de

alíquota menor do que a indicada na legislação, mas na presente acusação (crédito a maior), indica aquela alíquota como sendo a correta.

Exemplifica com a planilha (ANEXO\_01-A a ANEXO\_01-C), que indica que com relação ao produto MILHO, a “alíquota utilizada” foi de 18%, quando a “alíquota aplicável” seria de 7%. Ocorre que na última e penúltima infração (planilha “ANEXO\_04” e planilha “ANEXO\_03-A a ANEXO\_03C”, respectivamente) deste lançamento fiscal, há indicação de que o produto MILHO foi tributado a menor na saída pois a Impugnante teria incluído a alíquota de 7%.

Questiona como acusar de crédito fiscal a maior por utilizar a alíquota em 18% indicando a alíquota aplicável de 7% e no mesmo lançamento, com relação ao mesmo item, indicar que a saída não deveria ser a 7%, mas sim, a 18%? Defende que as duas autuações não podem coexistir e a contradição acima só indica a nulidade do Auto de Infração, já exaustivamente arguida em item específico.

Relativo à infração 06, a despeito da comprovação dos valores por parte do Fisco, o que se observa que o valor de R\$ 1.854,65 indicado na planilha (anexo 09), não subsiste, pois o valor indicado a título de crédito a maior lançado no mês de julho de 2018, foi devidamente pago, conforme comprova a documentação em anexo (doc. 05). Portanto verifica mais uma inconsistência no Auto de Infração lavrado, devendo ser os valores indicados e pagos serem excluídos da autuação, finaliza.

Quanto à infração 08, cuja listagem de produtos, que se deu sem indicação da respectiva chave de acesso das Notas Fiscais, foi apresentada pelos demonstrativos descritos como “ANEXO\_03-A a ANEXO\_03-C”, e apesar da impossibilidade de se promover o pleno direito de defesa com relação a indicação dos itens e valores apresentados, o que se tem que há, ainda que a análise se dê de forma superficial, há produtos cuja redução de Base de Cálculo se deu de forma correta, mas que mesmo assim foi desconsiderada pela autuação.

Aponta os seguintes produtos: OLEO SOJA SOYA 20X900ML, OLEO SOJA SOYA 900ML, OLEO SOJA LIZA 20X900ML, OLEO MISTO D GAMEIRO 12X50, OLEO MISTO D LEON 12X500ML, OLEO PRIMOR 900ML PRIM 900, OLEO MISTO MALAGUENZA 12X5, etc., que possuem redução de base de cálculo de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12%, nos termos do artigo 268 do RICMS/BA, reproduzido.

Reputa cristalino ter procedido corretamente ao aplicar a alíquota de 12% para os itens indicados acima requerendo que sejam retirados da autuação.

Para a infração 09 observa que a autuação considerou indevida a redução da carga tributária para o produto “Milho”, descritos como MIL VDE QUERO LT 8X1010KG, MILH VDE G. VERDE BONARE 2K, MILH VDE QUERO LT 1.01KG, MILH VDE QUERO LT 24X200G, MILH VDE QUERO LT 2KG, MILHO VD GOIAS VERDE 200G, MILHO VD TR QUERO 200G, MILHO VERDE LT QUERO 6X2KG, MIL VDE QUERO LT 8X1010KG, MILH VDE TRADELLI LT 6X2KG, MIL PIP MIC MANTEIG DULAR, MILH VD EBONARE ZER SODI24, etc.

Ocorre que o artigo 16, inciso I, “a”, da Lei 7.014/96 (transcrito), reduz a carga tributária para 7% nas operações com milho, o que a faz requerer que seja mantida a carga tributária de 7% utilizada, excluindo os valores relativos a diferença entre as cargas equivocadamente aplicadas pela autuação (17% e 18%) e a carga aplicada (7%), arremata.

Atribui esta contradição, também com relação aos cosméticos comercializados antes da Instrução Normativa 05/2016, constando na planilha denominada “ANEXO\_03-A a ANEXO\_03C” a indicação que a saída deveria ser tributada a 20%, razão pela qual questiona qual é a alíquota aplicável? 18%? 20%? Se a primeira, não cabe a autuação em epígrafe e se a segunda, não cabe a autuação de crédito a maior.

Firma entendimento de que a contradição de autuações em um mesmo Auto de Infração o torna ilíquido e incerto, como já indicado em tópicos anteriores, acerca da sua nulidade. Aborda a seguir o caráter que tem como exorbitante da multa aplicada, uma vez que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal. Indica duas razões que afastariam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação da multa em tela e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, fala ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, não havendo, inclusive, por parte da fiscalização qualquer menção a existência de fraude ou sequer seu indício, significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência. Em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, trazendo como paradigma decisão do CARF no Recurso 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496, sessão de 11 de janeiro de 2010.

Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, ficaria afastada a seu entender, a possibilidade de aplicação da multa, ou imposta a sua exclusão, ou, quando menos, sua redução. Afora isso (segunda questão), percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal. Por meio de tal dispositivo, lembra que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Invoca doutrina de Ricardo Corrêa Dalla, quanto ao tema.

E continua: a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Traz como exemplos a reforçar a tese defensiva decisão do STF no RE 91.707/MG, prolatada pela Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Moreira Alves. DJ. 29/02/1980, bem como trecho do voto do Ministro Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE 81.550/MG, no qual reduziu a multa imposta para 30%, ambas copiadas, além de outras decisões da mesma Corte.

Aponta que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, a exemplo do Acórdão proferido na ADI 1075 (Ementa reproduzida).

Lembra que em julgados ainda mais recentes, o STF mantém seu posicionamento, bem como na ADI 551, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002 e o AI 482281 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009. Acosta, ainda decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, na Apelação Cível 2007.007015-6, tendo como Relator o Desembargador Amaury Moura Sobrinho, 3ª Câmara Cível, julgamento publicado em 10/04/2008. E não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo

desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Consequentemente, requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável entre 20% e 30%. Sustenta dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, sendo o artigo 112, do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Colaciona jurisprudência dos Tribunais Superiores, representada pela decisão no STF no RE 90.143, Relator Ministro Soares Munõz, DJ de 16/03/79, e do STJ no RESP 38.997-SP, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995. Conclui que pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituída a imputação fiscal, em função da improcedência da notificação. Argumenta estar o direito prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da mesma. Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (artigo 112 do CTN). Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 216 a 233, após repisar a autuação e os termos defensivos, e reconhecer o esforço da defesa em eivar o lançamento de nulidade, esclarece em relação aos argumentos suscitados a título de preliminar, que a legislação tributária estadual não limita o número de infrações que podem ser lançadas em um único instrumento, e no presente caso entende que em nada prejudica o direito do exercício pleno por parte da empresa autuada, já que nenhuma delas apresenta alto grau de complexidade ou demanda investigação aprofundada para a sua análise, já que são corriqueiros à atividade desempenhada pela autuada, sem qualquer surpresa. Em relação ao argumento relativo a não apresentação da Ordem de Serviço emitida para autorizar os trabalhos de fiscalização, são de âmbito de controle e gerenciamento internos da SEFAZ, aponta.

Quanto aos prazos de início e conclusão da ação fiscal, são descritos na legislação tributária estadual, sendo que no presente caso, o início se deu pela ciência do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, sendo concluído com a ciência do Auto de Infração lavrado, dentro do prazo de noventa dias, que poderia ter sido prorrogado por interesse/necessidade da Administração Tributária, não sendo, então, necessário, conclui. Garante não haver qualquer prejuízo para a autuada, na medida em que lhe foi informado nos demonstrativos de débito a base de cálculo aplicável para cada item de mercadoria componente da autuação, inexistindo motivo para esta não exercer integralmente o seu direito de defesa.

Abordando a arguição defensiva de decadência, para os fatos ocorridos entre janeiro e março de 2016, fala que de acordo com a melhor jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como entendimento consolidado do CONSEF, constata a procedência da tese defensiva, de modo que merecem ser afastados do lançamento os fatos geradores ocorridos em tais períodos. Adentrando no mérito, registra que a autuada não se pronunciou quanto às infrações 02, 04 e 07, concordando tacitamente com a autuação.

Na infração 01, reconhece assistir razão à tese defensiva em relação aos itens indicados pela autuada, uma vez que os produtos como COBERTURA HARALD apresentam conteúdo superior a 1 Kg, ficando afastada a aplicação da substituição tributária, o mesmo acontecendo com relação ao

*ACÓRDÃO JJF Nº 0031-06/24-VD*

produto NECTAR DE UVA, que também não está enquadrado neste regime. Assim considera que ambos podem ter o crédito fiscal destacado nos respectivos documentos fiscais pelo adquirente, tendo sido retificados os demonstrativos de débito neste sentido, de forma que os valores residuais do lançamento estão indicados nas tabelas apresentadas, e se encontram detalhados na mídia CD.

Quanto a infração 03, pontua não ter sido apresentada pela defesa nenhuma prova material do alegado, como que se eximisse da obrigação de comprovar suas teses defensivas, querendo fazer crer que seria uma obrigação do Fisco. Alega que sem a comprovação documental, não se pode conferir materialidade às alegações da autuada, de modo que mantém o lançamento.

Para a infração 05, considera não haver que se cogitar divergência de critério adotado na auditoria realizada, tendo a autuação compreendido também, em outra infração, operações de saídas de mercadorias consideradas cosméticos pela Instrução Normativa, desta vez com saídas erroneamente submetidas à alíquota de 18%, quando deveria ser de 12%. Esclarece que enquanto a presente infração 05 trata de condicionadores para cabelos, a infração que será abordada mais adiante abarca tinturas para cabelos, a primeira não considerada cosmético, e a segunda, sim, não havendo nada divergente pois se tratam de infrações de produtos e consequências tributárias diferentes.

Quanto ao produto Milho, que segundo a defesa teria sido objeto de divergência de critérios por parte da Fiscalização, diz que, enquanto na presente infração o produto analisado é Milho de Pipoca, produto em estado natural, sujeito à alíquota de 7%, ao passo que em ulterior infração, o Milho é apenas uma parte do produto comercializado, que seria, em verdade, industrializado, enlatado e com adição de conservantes, não podendo ser considerado Milho para fim de aplicação de alíquota especial de 7%, mas produto industrializado contendo milho, sujeito à alíquota interna do imposto, não havendo tratamento diferente para iguais situações tributárias, já que estas também diferem entre si, merecendo ser mantida, assim, a autuação neste item.

No que diz respeito à infração 06, rebate o argumento defensivo, por entender ter restado evidente se tratar de utilização extemporânea de crédito fiscal, realizada ao arrepio da legislação tributária, já que deveria ter sido submetida a autorização do Fisco, conforme preceito dos artigos 314 e 315 do RICMS/12, o que não ocorreu. Argui ser a autorização da SEFAZ condição necessária para a utilização de crédito fiscal extemporâneo, não obedecido pela autuada, de forma que a autuação merece ser mantida.

Analisando a infração 08, aduz abarcar a tese defensiva apenas os produtos óleo de soja e óleo misto, que alega estarem sujeitos à redução de base de cálculo, nos termos do artigo 268 do RICMS/BA, de modo que a carga tributária correspondesse ao percentual de 12%. Argumenta que tal dispositivo regulamentar é específico para óleo de soja e de algodão, não podendo ser aplicado ao óleo misto, ajustando os demonstrativos com a exclusão daquele produto (óleo de soja), conforme demonstrativos que apensa. Explicita os arquivos onde podem ser conferidos os cálculos do imposto devido, que se encontram gravados em mídia CD.

Quanto a infração 09, expõe que conforme já tratado na infração 05, neste item da autuação o produto Milho é apenas componente do produto comercializado, já que emprega em sua fabricação outros elementos, tais como conservantes, sal, água, bem como a lata que lhe serve de embalagem, e assim sendo, a alíquota aplicável aos produtos elencados pela autuada leva em consideração que estes não podem ser tidos simplesmente como “milho”, mas produtos industrializados contendo milho, sujeitos, desta forma, à alíquota interna normal do imposto, devendo o lançamento ser preservado integralmente.

Em relação à multa aplicada, por evocar preceito constitucional, diz não ser possível de discussão na esfera administrativa, razão pela qual não a analisará. Acrescenta que a aplicação da multa



decorre do cometimento da infração à legislação tributária, independentemente da intenção do contribuinte, não tendo observado qualquer questão dúbia de sua parte referente ao lançamento, de forma que a aplicação de norma mais favorável ao contribuinte não parece caber na espécie, conforme pretendido pela empresa. Remata ficar evidente a fragilidade da tese defensiva para afastar a autuação em sua integralidade.

Conclui no sentido de que as considerações prestadas pela autuada se mostram incapazes de elidir por completo a autuação, solicitando que se acate parcialmente os lançamentos de ofício efetuados, nos termos expostos nesta peça. Tendo sido os autos remetidos para julgamento (fl. 234), sem que o autuado tomasse conhecimento do teor da Informação Fiscal e dos novos demonstrativos ali elaborados, em 28/04/2022, a Junta de Julgamento Fiscal diligenciou neste sentido, concedendo prazo para manifestação de dez dias, além da intimação ao mesmo para que apresentasse mídia contendo o exato teor da impugnação apresentada (fl. 242).

Intimado pelo Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 245 e 246) para cumprimento da diligência, tendo recebido os novos arquivos elaborados pelo autuante, com ciência expressa em 05/07/2022, o sujeito passivo retornou ao feito em manifestação de fls. 251 a 263, onde argumenta que em que pese a Informação Fiscal trazida pelo Autuante, tem-se que esta não elide a acusação fiscal dos equívocos traçados na sua gênese, bem como demonstra a fragilidade da acusação quando não há o enfrentamento dos argumentos expostos na peça defensiva, o que leva, por certo, a total nulidade e/ou improcedência da autuação.

Aduz que apesar da informação fiscal indicar suposta higidez do Auto de Infração em comento, a bem da verdade é que os argumentos trazidos para afastar as nulidades apresentadas são meramente retóricos, pois de pronto, a informação fiscal busca elidir a nulidade quando a desobediência em relação à legislação estadual, sobretudo afirmando que tais acusações não possuem grande complexidade e que, portanto, poderiam coexistir na mesma denúncia fiscal.

Argumenta que a forma como trata o cálculo, recálculo e alterações da denúncia fiscal denota a complexidade da demanda, a necessária análise de dispositivos legais e enquadramentos em regimes tributários acabam por ser tão exaustivamente longos que o próprio Autuante passa a corrigir a autuação primeiramente apontando equívocos e confusões traçadas, e se o autuante caiu em confusão e erro na elaboração, resta evidente a complexidade e como o acúmulo de diferentes acusações fiscais dificultam o pleno exercício do direito de defesa.

Quanto a identificação dos documentos fiscais e das mercadorias autuadas, indica claro equívoco do auditor ao não apresentar a chave de acesso das Notas Fiscais, elemento indispensável para consulta e identificação dos documentos fiscais, sem a apresentação da chave de acesso a pesquisa e elaboração de defesa apropriada ficará gravemente prejudicada pela dificuldade na identificação dos documentos apontados; por sua vez, no mesmo sentido, a omissão da descrição das mercadorias torna impossível identificar o regime tributário a qual está submetida a mercadoria de determinado documento fiscal e, por conseguinte, como se comportará a sistemática de créditos e débitos.

Consigna, no que diz respeito à nulidade referente à indicação de alíquota genérica, a argumentação trazida na Informação Fiscal apenas agrava os elementos de nulidade, posto que está sendo assumida a divergência entre o demonstrativo do crédito tributário e as planilhas de suporte da autuação, na medida em que no cálculo destas haveria suposta aplicação de alíquota correta, enquanto naquele há apenas indicação genérica que não tem consequências no montante devido.

Sendo assim, há que se observar o insucesso da Informação Fiscal em elidir os argumentos para nulidade do Auto de Infração, conforme devidamente demonstrados na Impugnação, razão pela qual deverá ser o mesmo devidamente anulado, conclui. Analisando a infração 03, argui que a

despeito da falta de comprovação dos valores contidos na planilha, o fato é que os valores ali indicados não são indevidos, uma vez que com relação ao valor de janeiro de 2017, no montante de R\$ 50.348,50, trata-se de valor de crédito fiscal autorizado nos termos do artigo 75, inciso I da Lei 7.269/99, reproduzido. Neste sentido, entende ser de conhecimento do Fisco a verificação do despacho de concessão do crédito lançado no período, de modo que não faz sentido glosar créditos que foram deferidos pela própria SEFAZ.

Já em relação ao valor de R\$ 10.107,70, trata-se de restituição de ICMS ST pago em duplicidade, também deferida pelo Fisco baiano, tendo a informação fiscal resumido a apontar não ter sido anexado nenhuma comprovação de tal deferimento, contudo, tal documentação é própria da SEFAZ/BA e pode ser livremente consultada, afinal, nos presentes autos têm as informações necessárias para que o Fisco Estadual busque em seus arquivos internos tal deferimento, desde o período fiscal, até o CNPJ da empresa estão presentes nos autos e são suficientes para o Fisco realizar tal consulta interna. Diante do exposto, pugna pela improcedência da autuação.

Na infração 05, esclarece que o adicional de 2% advém do que consta no artigo 16-A, inciso I da Lei n. 7.014/1996, sendo certo que os itens COND 12X480ML S/EMB TRALAL, COND 12X500ML KOLENE, COND A-FRIZ 12X350ML MONANG, COND BLIND PLATIN 12 X400ML TRESEM, COND CACHOS 12X350M NEUTRO, COND CACHOS DEFINIDO 12X325 SEDA, COND CERAM FORCE 6X 350ML PALMO, COND HIDR 12X400ML TRESEM, COND INF 12X200ML JOHNSO, COND INF CAB CLARO12 X200ML JOHNSO, COND INF CHERPROL12X 200ML JOHNSO, COND INF NAT KIDS 6X 350ML PALMO, COND LIS RAD 12X 350ML MONANG, COND LISO EXT 6X400M PANTEN, COND LISO PERFEIT 12X325 SEDA, COND LISOS 12X350ML NEUTRO X, etc., estão submetidos ao referido percentual e, assim, o crédito relativo a tais aquisições foram tomados no montante correto.

Reclama ter a fiscalização autuado itens que entendeu não serem cosméticos, com base na Instrução Normativa 05/2016 (válida a partir de setembro de 2016), quando, na verdade, antes da mesma não havia definição do que seriam ou não considerados itens cosméticos, não podendo, portanto, indicar como não sendo cosméticos itens com base numa Portaria que sequer estava em vigor.

Neste sentido, antes de setembro de 2016, por falta de definição, não pode o que consta na Instrução Normativa retroagir para imputar um ônus ao contribuinte. Apresenta decisão do próprio CONSEF quanto a tal tese, como o Acórdão JJF 0083-04/20, cuja ementa e trecho do voto reproduz. Observa que ao prestar a Informação Fiscal, o autuante se limitou a relembrar o conteúdo da Instrução Normativa 05/2016, sem considerar sua data de publicação, as operações anteriores à publicação e a própria jurisprudência do CONSEF.

Considera que a referida infração, como um todo, de crédito indevido, não prospera, pois, ainda que tenha se aproveitado do crédito pelas entradas dos produtos objeto da autuação, na alíquota indicada, e que no entendimento da autuação, foi a maior, o fato é que efetivou o devido débito do imposto quando da saída com a alíquota respectiva, o que anularia o suposto crédito a maior, não ensejando qualquer prejuízo ao Erário. Ressalta, a definição do valor do ICMS a ser recolhido decorre de apuração, em que os débitos do ICMS devidos pelas saídas ocorridas no mês são compensados com os créditos advindos de operações anteriores (não-cumulatividade), não sendo o simples fato de haver crédito irregular que importa recolhimento a menor do ICMS.

Invoca, mais uma vez, que entendimento do CONSEF em autuações idênticas vem considerando improcedente o lançamento fiscal diante da inexistência de prejuízo ao Erário, como os Acórdãos CJF 0065-13/12 e JJF 0273-01/13 reproduzidos em suas Ementas.

A manutenção da exigência de pagamento de montante dos valores creditados, que não promoveram nenhum efeito tributário no pagamento do tributo, porquanto anulados por procedimento espontâneo da Manifestante de lançamento do débito fiscal, ao tempo em que a sugestão que sejam realizados procedimentos visando a restituição dos valores escriturados como

débito, configura verdadeiro “*solvete et repet*”, instituto sobejamente repudiado na doutrina e jurisprudência, que não pode ser admitida em nenhuma instância jurisdicional, finaliza.

Menciona que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do ICMS com juros e multa, ainda mais nos valores expressivos dispostos no caso em questão, eis que o procedimento adotado não acarretou tributo que teria deixado de ser liquidado, como imaginado no referido Auto que deve ser julgado improcedente ou ao menos ter seus valores revistos, em atenção a realidade fática apresentada no feito.

Por esta razão, requer que o procedimento seja analisado por instância administrativa não sob a ótica da legalidade, mas sob a ótica do prejuízo, já que nenhum imposto deixou de ser recolhido, considerando os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, faz-se necessário a convalidação desse procedimento.

Por fim, observa que, com relação aos itens indicados como tendo havido creditamento a maior, em outra infração do mesmo lançamento que ora se impugna, há acusação de “Recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”, onde constam itens em que lhe acusa de aplicação de alíquota menor do que a indicada na legislação, mas na presente acusação (crédito a maior), indica aquela alíquota como sendo a correta.

De forma exemplificativa, cita que na planilha (ANEXO\_01-A a ANEXO\_01-C), contém a observação com relação ao produto Milho, a “alíquota utilizada” foi de 18%, quando a “alíquota aplicável” seria de 7%. Lembra que na última e penúltima infração (planilha “ANEXO\_04” e planilha “ANEXO\_03-A a ANEXO\_03C”, respectivamente) deste lançamento fiscal, há indicação de que o produto Milho foi tributado a menor na saída pois teria incluído a alíquota de 7%.

Indaga como acusar de crédito fiscal a maior por utilizar a alíquota em 18% indicando a alíquota aplicável de 7% e no mesmo lançamento, com relação ao mesmo item, indicar que a saída não deveria ser a 7%, mas sim, a 18%? As duas autuações não podem coexistir e a contradição acima só indica a nulidade do Auto de Infração, já exaustivamente arguida em item específico, arremata.

Ao seu turno, na infração 06, argumenta que a despeito da comprovação dos valores por parte do Fisco, o que se observa que o valor de R\$ 1.854,65 indicado na planilha (anexo 09), não subsiste, uma vez que o valor indicado a título de crédito a maior lançado no mês de julho de 2018, foi devidamente pago, conforme comprova a documentação em anexo (vide doc. 05 da Impugnação).

Portanto verifica mais uma inconsistência no Auto de Infração lavrado, devendo ser os valores indicados e pagos excluídos da autuação, uma vez que ao abordar a presente argumentação, a informação fiscal não contesta a legalidade do crédito aproveitado, e por sua vez, acaba por alterar as razões da denúncia fiscal, mudando a acusação inicial de “*utilização a maior do crédito fiscal*” para “*utilização extemporânea de crédito sem autorização da repartição fazendária*”. Percebe que são duas acusações completamente divergentes, as quais indicam cenários e disposições diversas entre si, resultando em clara alteração dos motivos determinantes da acusação fiscal, manobra que não pode ser realizada e é afastada pela legislação estadual.

Fala que a acusação fiscal deve manter-se incólume em suas razões de autuar e qualquer alteração nesse sentido é passível de nulidade da denúncia fiscal, razão pela qual postula a nulidade do Auto de Infração por modificação dos motivos determinantes e, subsidiariamente, que seja reconhecida a improcedência da acusação fiscal já que nem mesmo o autuante questionou a legitimidade do crédito após observar o comprovante de recolhimento.

Finalmente, para a infração 09, invoca e transcreve o artigo 16, inciso I, “a”, da Lei 7.014/96, que reduz a carga tributária para 7% nas operações com milho. Requer seja mantida a carga tributária

de 7%, utilizada, excluindo os valores relativos à diferença entre as cargas equivocadamente aplicadas pela autuação (17% e 18%) e a carga aplicada pela Manifestante (7%). Ante o exposto, e diante da confirmação do equívoco fiscal, reitera os termos da impugnação e, notadamente, o pedido de nulidade/improcedência da autuação.

O autuante, em nova Informação Fiscal de fls. 271 a 274, após resumir a autuação, descrever as infrações e os termos defensivos apresentados, registra que a manifestação acostada aos autos apenas repete as teses defensivas expostas às fls. 22 a 66, limitando-se a questões de nulidade da autuação e, no mérito, apenas focando nas infrações 03, 05, 06 e 09, restando silente quanto as demais infrações apontadas na autuação.

Assegura que não inovou em seus argumentos, motivo pelo qual reitera o quanto disposto na Informação Fiscal de fls. 216 a 233, em face do princípio da economia processual. Os autos foram encaminhados para este relator em 30/11/2023 (fl. 187), recebidos no CONSEF em 05/12/2023 e protocolados para o relator em 18/12/2023 (fl. 187-v), sendo devidamente instruído e considerado apto a ser levado a julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Samuel Callou OAB/PE 42.396, para fins de realização de sustentação oral, na qual salienta a primeira nulidade, relativa a quantidade de infrações imputadas, ainda que reconhecendo a inexistência de norma a respeito, contudo, se norteando nos princípios do processo administrativo, para combater tal fato. Destaca, a seguir, a situação das chaves de acesso, o que prejudica a materialidade da autuação, listando as infrações onde tal fato ocorreu, o que viria a se constituir em motivo para a nulidade do processo, por prejudicar a defesa, vez ser o ônus da prova de quem acusa. Em relação aos produtos cosméticos, refuta as colocações do autuante, existindo situações na planilha de fatos anteriores a vigência da planilha, o que também não considera procedimento regular. Quanto ao produto Milho, diz não haver diferenciação de alíquota na legislação, tendendo dever ser aplicada na saída a alíquota de 7%, justificando o procedimento da empresa.

## VOTO

O lançamento constitui-se em nove infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS. Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão de Termo Intimação para Apresentação de Documentos, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa pela sua leitura em 09/02/2021, de acordo com o documento de fls. 17 e 18.

A ciência da autuação se deu, ainda pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 09/04/2021, com ciência expressa pela sua leitura pelo sujeito passivo (fls. 19 e 20), tendo, na oportunidade, recebido todos os arquivos elaborados pelo autuante relativamente às infrações apuradas. Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram na mídia de fl. 16.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar 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, ainda que esta não seja a posição da defesa.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações impugnadas que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos 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, bem como manifestações e intervenções anteriores. Existem questões a título específico de preliminares, colocadas pela defesa, a serem apreciadas neste momento.

Começo analisando a arguição defensiva quanto a existência de incerteza acerca da apresentação da Ordem de Serviço e do seu correto cumprimento no prazo legal, a qual não vejo como prosperar. A Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário. Sendo um documento interno, a sua apresentação ao contribuinte não se configura como obrigatória pelo preposto fiscal.

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

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed., 2010, pág. 162): “*A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal*”. É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar à contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” “*Declaração exarada em processo*”. Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, os balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem pôr fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob ação fiscal.

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

De igual importância para a apuração do fato em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte. Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

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

“....o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o



*consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).*

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

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

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

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

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

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

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo, especialmente por constar às fl. 17 e 18 dos autos documento intitulado “Termo de Intimação - Documentos”, postada em 09/02/2021, cientificada de forma expressa pela sua leitura na mesma data, informando ao sujeito passivo acerca da realização de trabalho de auditoria no estabelecimento, tendo, pois, a ciência do início do procedimento fiscal atendido ao disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico, e como a ação fiscal se findou em 09/04/2021, com a lavratura e cientificação ao contribuinte do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos sessenta dias, prazo inferior aos noventa dias aduzidos pela defesa, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização.

Ademais, em contraposição ao argumento da incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário) não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para aquela empresa a ser autuada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

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

Relativamente ao alegado cerceamento do direito de defesa, pertinente invocar ensinamento de Vicente Greco Filho que entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- “a) ter conhecimento claro da imputação;*
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- d) ter defesa técnica por advogado; e*
- e) poder recorrer da decisão desfavorável”.*

Das cinco possibilidades listadas acima, apenas a última ainda não foi exercida pela defesa do contribuinte, pelo fato de a decisão de primeiro grau não ter sido prolatada, apenas o sendo neste momento processual, entretanto, o seu exercício se encontra plenamente garantido da leitura do artigo 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99.

Em relação cerceamento de defesa posto, também não se apresenta presente no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

O fato de serem várias as infrações arroladas no presente lançamento em nada prejudica o contribuinte, uma vez que ainda que o Sistema de Lavratura do Crédito Tributário desmembrasse o presente Auto de Infração em vários outros de menor valor, a dificuldade seria a mesma, não fazendo muita diferença, uma vez que tendo sido lavrados na mesma época o prazo defensivo correria em paralelo para todos os outros, e defesas diversas, uma para cada lançamento teriam que ser apresentadas pelo contribuinte.

Os demonstrativos elaborados e apresentados ao contribuinte são por demais claros quanto as infrações arroladas, contendo todos os elementos indispensáveis para a perfeita compreensão da acusação contida em cada infração, tanto é assim que o contribuinte bem soube se defender daquelas imputações consideradas equivocadas, e que neste momento são apreciadas.

Ademais, a decisão judicial trazida, não é vinculante, se reportando a caso e estabelecimento diverso do autuado, além do que a quantidade de infrações ali presentes difere da do Auto de Infração ora apreciado, em mais de 50%, o que também contribui para a rejeição do argumento, até pelo fato de a empresa ter comparecido ao processo exercendo com exemplar denodo a sua defesa, abordando e analisando tecnicamente as infrações entendidas como possíveis de impugnação, o que em momento algum pode ser interpretado como sinal de cerceamento do direito de defesa. Foi ainda franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

O direito de ampla defesa, pois, se constitui em importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*

*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*

*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*

*4- direito de apresentar defesa escrita”*

Já Odete Medauar (Direito Administrativo Moderno. 16<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 182), nos ensina que *“O contraditório significa a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios, ante fatos, documentos ou pontos de vistas apresentados por outrem”* vindo a ser *“Elemento insito à caracterização da processualidade, o contraditório propicia ao sujeito a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu lado, outros dados, fatos, argumentos, documentos”*.

Desnecessário se dizer que isso foi exercido em sua plenitude ao curso de toda a instrução processual pela empresa e seus advogados, à vista do extenso relatório acima. E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa (Processo Administrativo e Suas Espécies. 2003, p. 15.) assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

E mais: de igual modo, atendeu o lançamento ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10<sup>a</sup>. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), *“...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”*.

Esclareço que ainda que tenham ocorrido equívocos por parte do autuante, reconhecidos pelo mesmo na sua Informação Fiscal e manifestação posterior, com refazimento de demonstrativos, tal fato não vem a se constituir em vícios insanáveis, sequer trazem qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a jurisprudência trazida pela empresa sobre o tema.

Da mesma maneira, foi cumprido o teor do artigo 41 do RPAF/99, uma vez que o feito foi devidamente instruído com os demonstrativos e levantamentos efetuados pelo autuante, inseridos na mídia de fl. 16, transmitidos ao sujeito passivo, propiciando o acesso do contribuinte aos elementos que ensejaram a autuação, tendo o mesmo apresentado impugnação citando produtos e situações tributárias que entendia indevidos, prova mais que suficiente de ter o direito de defesa devidamente respeitado e exercido.

Quanto a reclamação defensiva de que as chaves de acesso não haviam sido indicadas, esclareço que a autuação foi feita com base na escrituração da empresa, estando os documentos fiscais emitidos e recebidos devidamente identificados por seus números e datas de emissão/registro, não sendo essencial para a defesa tal indicação, até pelo fato de na própria EFD se identificar a chave de acesso de cada documento escriturado, quando de sua entrada.

Em relação às alíquotas, tidas como genericamente indicadas, esclareço que os demonstrativos elaborados, e sobre os quais foi feita a impugnação, contêm as alíquotas de cada operação realizada, sendo os valores de imposto transladados para o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), momento em que sobre o valor do imposto se calcula à alíquota interna vigente na época dos fatos geradores a base de cálculo, para se indicar a base de cálculo de tributo.

Com isso, se por um lado, as bases de cálculo e alíquotas podem divergir dos demonstrativos para o Auto de Infração, os valores de imposto, que realmente importam, se mantêm os mesmos, o que não vem a se constituir em razão e motivo para decretação de nulidade, sequer representar embaraço ou impedimento do exercício do direito de defesa do sujeito passivo. Ou seja: inexistente alíquota genérica, de fato. Logo, o lançamento não possui vícios de forma que possam desaguar em sua nulidade. Arguições preliminares não acolhidas.

Em relação ao pleito defensivo pela realização de perícia, questão prejudicial suscitada, ainda que forma incidental e rápida, indefiro, tendo em vista o 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”.*

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 para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e recebidas e Livros Fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado. Ademais, a desnecessidade da diligência se prende ao fato de que o autuante, em sede de informação analisou e avaliou os argumentos defensivos, se posicionando em relação aos aspectos ali postos, inclusive, acatando argumentos defensivos que implicaram em redução do montante lançado.

Ainda 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. 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’”.*

Decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, 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 acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S A, Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

*“No que pertine à alegação de nulidade do Processo Administrativo Fiscal em decorrência do indeferimento da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão.*

*Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.*

Neste sentido:



“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

*Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente novo exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais. “ (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);*

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.

2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à dilação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997 ressalvas que, ‘Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias’. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que ‘não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descaracterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido’. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/gravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem. “ (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, ‘D.J.-e’ de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à ‘verificação dos fatos apontados em defesa’ (ID 37531651 – fl. 06) e que no ‘caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração

*e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa' (idem – fl. 07).*

*Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscava esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.) “.*

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu:

*“A prova pericial protestada, além de não obedecer aos requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.*

*Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.*

(...)

*Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbro possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.*

Existe ainda questão prejudicial a ser enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte.

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, 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 da mesma, 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 n.º 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”.

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 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 este 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.

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. Por outro lado, não houve qualquer assertiva do próprio autuante indicando não ter o sujeito passivo recolhido o imposto em todos os meses autuados, ou seja, houve de fato antecipação de pagamento.

E a este respeito, pertinente mencionar trecho da decisão contida no Agravo em Recurso Especial 1.471.958 - RS (2019/0079803-9) julgado pelo STJ em 18/05/2021, tendo como Relatora a Ministra Asusete Magalhães, do qual destaco o seguinte trecho do voto proferido:

*“Na espécie, o Tribunal de origem, acolhendo, na íntegra, os fundamentos da sentença, ao consignar que ‘a hipótese do autos versa sobre imposto não informado, isto é, imposto não pago’ (fl. 509e), e assentou que o prazo decadencial observaria o disposto no art. 173, I, do CTN. Não obstante, em seguida, a Corte a quo asseverou que houve ‘diferença apurada pelo Fisco no procedimento fiscal que culminou com o Auto de Lançamento número 18732690’ (fl. 509e), concluindo que ‘a CDA em execução fiscal refere-se a imposto não informado, porque objetiva o pagamento da diferença entre o que foi então declarado e pago e o que não foi nem declarado e nem pago’ (fl. 517e).*

*Como se nota, o ‘imposto não pago’ a que se refere o acórdão recorrido é, na verdade, a diferença a menor entre o que foi pago pelo contribuinte e o que foi apurado, posteriormente, no lançamento complementar, pelo Fisco, em decorrência do creditamento integral, realizado pelo contribuinte, e do diferencial de alíquotas. Em casos tais, como exposto acima, o prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, tendo início na data da ocorrência do fato gerador.”*

Também merece menção o posicionamento quanto a utilização de crédito indevido, representada pela decisão do mesmo (STJ, no AgInt no REsp 1.842.061/SP, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 18/12/2019:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE.*

*(...)*

*II - O prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistindo a declaração prévia do débito, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN; ocorrendo o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes.*

*III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. I*

*IV - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso”.*

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, ainda que não recolhido suficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a março de 2016, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, tal como firmado na impugnação apresentada:

*“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:*

*(...)*

*II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.*

Por tais razões, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência 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 09/04/2021, conforme registrado às fls. 19 e 20, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial. 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”.*



Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (a partir de janeiro de 2016) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (09 de abril de 2021). Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as ocorrências dos meses de janeiro a março de 2016, as quais devem ser excluídas, das infrações onde haja tal apontamento, abaixo indicadas, pelo fato de a ciência do lançamento ter se dado em 09/04/2021, reitero. Tais ocorrências se manifestam especificamente nos meses de janeiro a março de 2016 nas infrações 01, 05 e 08, vez se tratar de recolhimento a menor, tendo havido antecipação do pagamento do imposto.

Quanto a infração 07, a acusação diz respeito a “Deixou de recolher”, o que denota não ter havido qualquer recolhimento antecipado, e por esta razão não ser possível se aplicar a incidência da decadência. No mérito, de logo, aponto que as infrações 03, 06 e 07 não foram contestadas de forma objetiva pelo sujeito passivo, o que faz com que as mesmas estejam fora da lide, sendo e tidas como procedentes.

Entretanto, de ofício, alguns reparos são pertinentes, em atenção aos princípios da verdade material e do devido processo legal, diante da penalidade indicada para a infração 07, de 100% do valor do imposto, para a qual aplico a redução de tal percentual sugerido pelo autuante, para 60% referente à alteração ocorrida na Lei 7.014/96, em relação ao percentual da multa aplicada, vigente a partir de abril de 2012.

Feitas tais observações, e antes de qualquer outra consideração, em relação as infrações que giram em torno de utilização de crédito fiscal de produtos sujeitos a substituição tributária e recolhimento ante a produtos que de acordo com a empresa autuada estariam sujeitos à substituição tributária, e frente ao fato da autuada ter apresentado listagem de produtos, com as respectivas NCM que entende estarem sujeitos à substituição tributária, e, conseqüentemente, serem excluídos do levantamento, ao passo que o autuante ainda que acolha num primeiro momento parte dos argumentos defensivos, para o valor remanescente sustenta em sentido contrário ao ponto de vista do contribuinte, importante se frisar inicialmente o entendimento da SEFAZ para o enquadramento, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido:

*“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente”.*

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento:

*“Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”.*

De igual modo, o Parecer 12.272/2013, dentre tantos outros existentes. Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição, regra geral a ser seguida.

Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisar cada produto autuado de *per si*, para os exercícios de 2016 a 2018, períodos autuados, no qual estão listadas as NCM e respectivos produtos submetidos à substituição tributária, o que significa dizer que aquelas NCM que não estejam no mesmo, ou as descrições que não se coadunem com as ali presentes não se submetem a tal sistemática de antecipação tributária total, com encerramento de tributação.

Na infração 01, a discussão reside em relação aos produtos COBERTURA HARALD e NECTAR DE UVA, sendo que o primeiro que vem a ser cobertura de chocolate, em embalagem superior a 1 kg.,



de NCM 1704.90.10, que no período autuado (2016 a 2018) continha previsão para substituição tributária, no Anexo I ao RICMS/12, no item 11.1, nas seguintes descrições: “Chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, excluídos os ovos de páscoa de chocolate” (2016, vigente de 10/03/2016 a 31/01/2017), “Chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, excluídos os ovos de páscoa de chocolate” e item 11.5 “Ovos de páscoa de chocolate branco” (2017 a partir de 01/02/2017) e mesma redação vigente para 2018. Tendo o autuante reconhecido ser indevido o lançamento, excluindo os valores do levantamento, como se observa na planilha contida na mídia de fl. 16, acolho o demonstrativo refeito apresentado.

Igualmente foi afastada a aplicação da substituição tributária para o produto NECTAR DE UVA DV MAIS, de NCM 2202.99.00, (Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09. - Outras), que também não está enquadrado neste regime, pela ausência de tal descrição na NCM, no Anexo 1 ao RICMS/12, tendo sido localizado tal produto no mês de julho de 2018, por exemplo, na planilha elaborada pelo autuante, estando correta a sua exclusão.

Desta maneira, não tendo mais o contribuinte autuado se manifestado a respeito da infração, esta atitude pode ser considerada como aceitação tácita da acusação, sendo, pois, a infração procedente em parte, em R\$ 39.017,48, na forma da seguinte demonstração:

**2016**

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	0,00
Março	R\$	0,00
Abril	R\$	2.329,91
Maio	R\$	2.188,92
Junho	R\$	395,20
Julho	R\$	515,22
Agosto	R\$	231,71
Setembro	R\$	1.508,25
Outubro	R\$	332,17
Novembro	R\$	3.337,82
Dezembro	R\$	1.518,35

**2017**

Janeiro	R\$	367,44
Fevereiro	R\$	241,64
Março	R\$	621,40
Abril	R\$	640,37
Maio	R\$	1.431,11
Junho	R\$	579,23
Julho	R\$	818,46
Agosto	R\$	1.372,71
Setembro	R\$	1.390,44
Outubro	R\$	1.547,64
Novembro	R\$	1.067,79
Dezembro	R\$	720,36

2018

Janeiro R\$ 1.096,02

Fevereiro R\$ 953,66

Março R\$ 1.215,81

Abril R\$ 1.162,21

Maio R\$ 1.160,31

Junho R\$ 1.485,54

Julho R\$ 2.581,11

Agosto R\$ 916,41

Setembro R\$ 3.729,26

Outubro R\$ 388,85

Novembro R\$ 547,51

Dezembro R\$ 624,65

<b>INFRAÇÃO - 01</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	
JANEIRO	0,00	367,44	1.096,02	
FEVEREIRO	0,00	241,64	953,66	
MARÇO	0,00	621,40	1.215,81	
ABRIL	2.329,91	640,37	1.162,21	
MAIO	2.188,92	1.431,11	1.160,31	
JUNHO	395,20	579,23	1.485,54	
JULHO	515,22	818,46	2.581,11	
AGOSTO	231,71	1.372,71	916,41	
SETEMBRO	1.508,25	1.390,44	3.729,26	
OUTUBRO	332,17	1.547,64	388,85	
NOVEMBRO	3.337,82	1.067,79	547,51	
DEZEMBRO	1.518,35	720,36	624,65	
<b>TOTAL</b>	<b>12.357,55</b>	<b>10.798,59</b>	<b>15.861,34</b>	<b>39.017,48</b>

Passando para a infração 03, cuja acusação se reporta a utilização indevida de crédito fiscal pela apropriação do mesmo sem a necessária comprovação de origem, a tese defensiva é a de que o débito lançado em janeiro de 2017, no montante de R\$ 50.348,50, se trata de crédito fiscal autorizado nos termos do artigo 75, inciso I da Lei 7.269/99, ao passo que para a ocorrência do mês de agosto de 2017, no valor de R\$ 10.107,70, se tratar de restituição de ICMS-ST pago em duplicidade, também deferida pelo Fisco baiano.

Por tais motivos, entende ser de conhecimento do Fisco a verificação dos processos relativos a ambas as ocorrências, uma vez terem sido deferidos pela própria SEFAZ. O autuante manteve a acusação, ao argumento de não ter o contribuinte trazido a necessária prova aos autos de suas afirmações. Para análise da questão, lembro que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima. Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo, Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São

Paulo: CL Edijur, 2016, página 216, para quem “O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado.”

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta. A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição. Por outro lado, o artigo 142 do RPAF/99 estabelece a seguinte regra:

*“Art. 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”.*

O contribuinte foi quem peticionou à SEFAZ, no intuito de requerer o uso do crédito fiscal e a restituição do imposto eventualmente recolhido em duplicidade, tendo o número dos processos, data de requerimento e data de deferimento, além de cópia da decisão quanto ao pedido, ou seja, possui os dados que podem identificar perfeitamente o procedimento. Ao invés disso, de forma simplista, desconhecendo a teoria da prova, simplesmente repassa essa incumbência de “descobrir” qual o número do pedido, a data em que feito, se foi deferido o ou não, à SEFAZ, quando lhe caberia única e exclusivamente, uma vez constatado o uso do crédito fiscal indevido, por não corresponder a um documento fiscal.

Desta maneira, ausente o elemento probante do contribuinte para, em sentido contrário ao da acusação fiscal, provar a origem e legitimidade do crédito fiscal tomado, a infração fica mantida, sendo tida como procedente. Observo para a infração 05, não ter o autuante aplicado a decadência parcial para as ocorrências de janeiro a março de 2016, o que faço neste momento, excluindo as mesmas. Quanto aos demais períodos, a tese defensiva é a de que em relação aos produtos tidos como cosméticos, a autuação considerou produtos que não o seriam, com base na Instrução Normativa SAT 05/16, quando na verdade, antes de setembro de 2016 não havia definição de quais seriam tais cosméticos.

A este respeito, aponto que diante de dúvidas acerca do entendimento dos produtos “cosméticos”, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 05/16, de 16 de setembro de 2016, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações. Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”.

Isso por que a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na alínea ‘a’ do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)”

Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou

majorado. Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: “(...) não é inoportuno afirmar que não existem ‘exceções’ ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei ‘interpretativa’ e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo ‘exceção’. (...)”

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica. Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito. Como exemplo, posso citar o entendimento do STF a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

*“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA*

*(...).*

- 1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*
- 2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*
- 3. (...)*
- 4. (...)*
- 5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*
- 6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade”.*

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar a colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis. A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em

síntese, trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta. O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

*“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”*

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF, relatada pelo ministro Carlos Velloso a respeito:

*“Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn n. 311- 9 DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida”.*

Dessa forma, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente, quanto a isso não havendo qualquer dúvida, podendo, sim, ter aplicação retroativa. Em relação a apontada discrepância de procedimentos pela autuação, especialmente frente ao produto milho, em momento anterior a tributação de Milho para Pipoca já foi analisada detidamente por este Órgão, sendo o entendimento aquele representado em decisões como a do Acórdão CJF 0258-11/22-VD, julgado em 26/08/2022, à unanimidade, e de cujo voto condutor extraio o seguinte trecho:

*“Quanto à mercadoria “MILHO PARA PIPOCA”, embora o Sujeito Passivo alegue tratar-se de produto industrializado, a consulta ao documento fiscal revela que a mercadoria se encontra descrita como “MILHO DE PIPOCA PULA PULA 500G”. A consulta à embalagem do produto, no endereço eletrônico [https://supermercadorafacla.instabuy.com.br/p/Milho-para-Pipoca-Tipo-1\\_Kimimo-Pula-Pula-Pacote-500g](https://supermercadorafacla.instabuy.com.br/p/Milho-para-Pipoca-Tipo-1_Kimimo-Pula-Pula-Pacote-500g) revela tratar-se de mercadoria descrita como “Milho para Pipoca Tipo 1 Kimimo Pula-Pula Pacote 500g”, embalagem cujo conteúdo se resume a milho de pipoca, conforme lá se encontra indicado.*

*Ora, tratando-se de milho, a alíquota aplicável é 7%, conforme previsão expressa no art. 16, inciso I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.*

*‘Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*1 - 7% (sete por cento) nas operações com: a) arroz, feijão, milho (grifo acrescido), macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca;...’*

*Este, também, é o entendimento da DITRI, que assim se expressou no Parecer nº 06953/2009, abaixo transcrito.*

*‘ICMS. Consulta. Operações internas com milho para pipoca, 7% (sete por cento), na forma prevista no art. 51, inciso I, alínea “c”, do RICMS/Ba. Quanto ao Milho de canjica, se o mesmo não se apresentar pré-cozido e com condimento, a regra a ser aplicada é 7% (sete por cento), na forma prevista no art. 51, inciso I, alínea*



10 “c”, do RICMS/Ba. Caso contrário, havendo qualquer espécie de tempero ou condimento, será aplicável a regra geral, alíquota de 17% (dezessete por cento), prevista no Art. 50, inciso I deste Diploma Legal (grifo acrescido)”. (mantida a redação original).

Assim, não posso albergar as decisões administrativas trazidas pelo contribuinte, a seu favor. A Instrução Normativa 05/2016, assim esclarece:

*“1 - Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.*

*2 - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação.*

*ANEXO ÚNICO*

*NCM 3304.1 Produtos de maquiagem para os lábios;*

*NCM 3304.20.1 Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel;*

*NCM 3304.20.9 Outros produtos de maquiagem;*

*NCM 3304.3 Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona;*

*NCM 3304.91 Pós, incluindo os compactos para maquiagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume);*

*NCM 3304.99.1 Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônicas; incluídos os esfoliantes;*

*NCM 3304.99.9 Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os cremes para assadura);*

*NCM 3305.2 Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos;*

*NCM 3305.3 Laquês para o cabelo, incluídos os fixadores e gel fixador;*

*NCM 3305.9 Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores;*

*NCM 3307.3 Sais perfumados e outras preparações para banhos;*

*NCM 3307.9 Depilatórios, inclusive ceras; papéis perfumados e papéis impregnados ou revestidos de cosméticos; pastas (ouates), feltros e falsos tecidos impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos;*

*NCM 2847 Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal;*

*NCM 4818.2 Lenços de desmaquiar”.*

Analisando as planilhas da infração, constato que os produtos ali listados, não se caracterizam como cosméticos incluídos na Instrução Normativa, e por via de consequência, devem ser mantidos no lançamento. O mesmo deve ser dito para o Milho de Pipoca, conforme análise já realizada.

Logo, descabem as arguições defensivas postas, em sua totalidade, sendo a infração parcialmente procedente, diante do reconhecimento da ocorrência da decadência parcial nos meses de janeiro a março de 2016, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2016

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	0,00
Março	R\$	0,00
Abril	R\$	353,14
Maio	R\$	623,55

Junho R\$ 397,95  
Julho R\$ 179,81  
Agosto R\$ 463,53  
Setembro R\$ 1.543,06  
Outubro R\$ 328,20  
Novembro R\$ 38,42  
Dezembro R\$ 1.159,83

2017

Janeiro R\$ 170,68  
Fevereiro R\$ 51,03  
Março R\$ 80,02  
Abril R\$ 224,17  
Maio R\$ 130,44  
Junho R\$ 182,63  
Julho R\$ 118,50  
Agosto R\$ 355,50  
Setembro R\$ 281,58  
Outubro R\$ 642,46  
Novembro R\$ 810,92  
Dezembro R\$ 298,24

2018

Janeiro R\$ 144,13  
Fevereiro R\$ 946,73  
Março R\$ 274,95  
Abril R\$ 1.413,22  
Maio R\$ 411,05  
Junho R\$ 47,18  
Julho R\$ 198,05  
Agosto R\$ 6,31  
Outubro R\$ 341,95  
Novembro R\$ 684,07  
Dezembro R\$ 679,72

<b>INFRAÇÃO – 05 - 01.02.41</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	
JANEIRO	0,00	170,68	144,13	
FEVEREIRO	0,00	51,03	946,73	
MARÇO	0,00	80,02	274,95	
ABRIL	353,14	224,17	1.413,22	
MAIO	623,55	130,44	411,05	
JUNHO	397,95	182,63	47,18	
JULHO	179,81	118,50	198,05	
AGOSTO	463,53	355,50	6,31	
SETEMBRO	1.543,06	281,58	0,00	
OUTUBRO	328,20	642,46	341,95	
NOVEMBRO	38,42	810,92	684,07	
DEZEMBRO	1.159,83	298,24	679,72	
<b>TOTAL</b>	<b>5.087,49</b>	<b>3.346,17</b>	<b>5.147,36</b>	<b>13.581,02</b>

Analisando a infração 06, a acusação inicialmente formulada é a de que “utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a Antecipação Parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da federação ou exterior”, tendo a defesa arguido a seu favor que o valor indicado como crédito a maior lançado no mês de julho de 2018 foi devidamente pago, o que se constituiria em inconsistência no lançamento. Em sua Informação Fiscal, aduziu o autuante ter restado comprovado estar evidenciado se tratar de utilização extemporânea de crédito fiscal, realizada ao arrepio da legislação tributária, uma vez que nos termos contidos nos artigos 314 e 315 do RICMS/12, deveria ser submetida ao crivo do Fisco.

Consta às fls. 211 e 212, cópia do Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de número 1705358831, de código de receita 2175 (ICMS Antecipação Parcial), no valor de R\$ 1.854,55, recolhido em 15/09/2017. Isso significa dizer que embora recolhido e tendo direito ao crédito fiscal, na forma da legislação vigente, o contribuinte o utilizou de forma extemporânea, sem a necessária e obrigatória autorização da SEFAZ. Diante de tal relato, se constata um descompasso entre a acusação e o fato ocorrido, tendo em sua Informação Fiscal o autuante mudado o fulcro da autuação, o que não se concebe, sendo pacífico tal entendimento neste órgão.

Diante da observada mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, procedimento que traz em seu bojo insegurança jurídica, prática inadmissível dentro do Processo Administrativo Fiscal, caracterizando motivo mais que suficiente para a decretação da sua nulidade, à vista do quanto determinado no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, o que torna a infração nula.

Analisando a infração 08, que acusa a empresa de recolhimento a menor do imposto pela aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, em percentual inferior, nas saídas de mercadorias escrituradas, a tese defensiva se prende aos produtos Óleo de Soja de diversas marcas e Óleo Misto, tendo o autuante acolhido apenas a arguição relativa ao Óleo de soja.

O artigo 268 do RICMS/12, com efeito, prevê:

*“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*(...)*

*XXII - das operações internas com óleo refinado de soja ou de algodão, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento)”.*

Ou seja: operações internas com óleo refinado de soja e óleo de algodão possuem, efetivamente redução de base de cálculo, e não deveriam figurar na autuação, tendo o autuante agido corretamente ao realizar a exclusão do primeiro, diante da ausência do segundo na demonstração. Entretanto, o Óleo misto não pode ser considerado como “óleo refinado de soja”, sendo produtos diversos.

Neste ponto, para se definir o óleo de soja e o óleo misto, convém se recorrer a Resolução RDC 270, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), órgão do Ministério da Saúde, datada de 22/09/2005, que aprovou o Regulamento Técnico para Óleos Vegetais, Gorduras Vegetais e Creme Vegetal:

*“1. ALCANCE*

*Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer os Óleos Vegetais, as Gorduras Vegetais e o Creme Vegetal.*

*2. DEFINIÇÃO*

*2.1. Óleos Vegetais e Gorduras Vegetais: são os produtos constituídos principalmente de glicerídeos de ácidos graxos de espécie(s) vegetal(is). Podem conter pequenas quantidades de outros lipídeos como fosfolipídeos, constituintes insaponificáveis e ácidos graxos livres naturalmente presentes no óleo ou na gordura.*

*2.1.1. Os óleos vegetais se apresentam na forma líquida à temperatura de 25°C e as gorduras vegetais se apresentam na forma sólida ou pastosa à temperatura de 25°C.*

2.1.2. *Azeite de Oliva: é o produto obtido somente dos frutos da oliveira (Olea europaea L.), excluídos os óleos obtidos através de solventes ou processos de reesterificação e ou qualquer mistura de outros óleos.*

(...)

2.2. *Óleos Mistos ou Compostos: são os produtos obtidos a partir da mistura de óleos de duas ou mais espécies vegetais”.*

Ou seja, o óleo misto não se confunde com o óleo de soja sob o aspecto normativo, não podendo ter o mesmo tratamento tributário, e em função do entendimento do Poder Judiciário de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial (*Tema 299: A redução da base de cálculo de ICMS equivale a isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário*) e diante da disposição contida no artigo 111, inciso II, do CTN (*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção*), agiu corretamente o autuante ao manter o óleo misto no levantamento, pois o mesmo não se encontra amparado na legislação do estado da Bahia com redução de base de cálculo.

Assim, considerando a incidência da decadência parcial, bem como os ajustes realizados na infração 08, o valor devido a título de ICMS passa a ser R\$ 93.159,88, na forma a seguir demonstrada:

#### 2016

Janeiro	R\$	0,00
Fevereiro	R\$	0,00
Março	R\$	0,00
Abril	R\$	1.342,80
Maio	R\$	818,93
Junho	R\$	1.445,69
Julho	R\$	1.529,23
Agosto	R\$	971,96
Setembro	R\$	929,74
Outubro	R\$	4.421,17
Novembro	R\$	3.784,33
Dezembro	R\$	6.424,49

#### 2017

Janeiro	R\$	2.624,66
Fevereiro	R\$	4.141,98
Março	R\$	1.909,01
Abril	R\$	2.341,37
Maio	R\$	2.731,08
Junho	R\$	2.548,68
Julho	R\$	1.892,14
Agosto	R\$	2.601,44
Setembro	R\$	3.142,00
Outubro	R\$	2.869,69
Novembro	R\$	2.576,34
Dezembro	R\$	3.845,58

#### 2018

Janeiro	R\$	1.164,68
Fevereiro	R\$	1.762,94
Março	R\$	2.600,04
Abril	R\$	2.526,99
Maio	R\$	3.054,69
Julho	R\$	2.699,80

Agosto R\$ 3.261,38  
Setembro R\$ 5.852,13  
Outubro R\$ 5.597,39  
Novembro R\$ 4.773,22  
Dezembro R\$ 4.974,31

<b>INFRAÇÃO – 08 03.02.02</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	
JANEIRO	0,00	2.624,66	1.164,68	
FEVEREIRO	0,00	4.141,98	1.762,94	
MARÇO	0,00	1.909,01	2.600,04	
ABRIL	1.342,80	2.341,37	2.526,99	
MAIO	818,93	2.731,08	3.054,69	
JUNHO	1.445,69	2.548,68	0,00	
JULHO	1.529,23	1.892,14	2.699,80	
AGOSTO	971,96	2.601,44	3.261,38	
SETEMBRO	929,74	3.142,00	5.852,13	
OUTUBRO	4.421,17	2.869,69	5.597,39	
NOVEMBRO	3.784,33	2.576,34	4.773,22	
DEZEMBRO	6.424,49	3.845,58	4.974,31	
<b>TOTAL</b>	<b>21.668,34</b>	<b>33.223,97</b>	<b>38.267,57</b>	<b>93.159,88</b>

Por fim, na infração 09, o sujeito passivo sustenta que a alíquota para o produto Milho autuado é de 7%, ao invés de 18%, como consta na acusação fiscal, ao passo que o autuante firma posição de que o produto autuado neste infração se trata de milho enlatado, e por consequência não se confunde com o Milho que consta na infração que em verdade, se constitui em Milho em Conserva, enlatado, produto diverso, pois, do Milho para Pipoca, Milho Verde, Milho em Grãos e Milho triturado, sob a forma de farinha, fubá ou flocado, os quais possuem tratamento tributário diversos.

Assim por exemplo, o milho verde é isento, o milho para pipoca é tributado a 7%, e o Milho em conserva tributado a 18% pelo ICMS, consoante já decidido por este órgão em várias oportunidades.

Para melhor ilustrar, reproduzo a descrição constante no endereço eletrônico da empresa: [www.kingfoodbrasil.com.br/conservas-e-enlatados/milho-verde-quero-lata-170g](http://www.kingfoodbrasil.com.br/conservas-e-enlatados/milho-verde-quero-lata-170g):

*“O Milho Verde Quero possui um sabor único e irresistível...ingredientes: Milho verde e salmoura (água e sal)”.*

Isso significa dizer que este produto não pode ser confundido com aqueles outros, a exemplo do milho para pipoca, em que o processo de industrialização se resume a embalagem do produto, a ter a mesma tributação e a mesma importância na composição da cesta básica, elemento motivador para a adoção da alíquota de 7% para alguns produtos e a isenção para outros, que se constituem em essenciais para a alimentação do cidadão, instituído pela Lei 185, de 14/01/1936, e regulamentada pelo Decreto-Lei 399, de 30/04/1938.

Diante do exposto, e seguindo entendimento de que o Milho em conserva não se encontra no rol dos produtos submetidos à alíquota de 7%, tal como defende a autuada, a qual, peço a devida vênia para discordar, entendendo procedente a infração. Em suporte ao entendimento ora firmado, transcrevo trechos de votos deste CONSEF que espelham entendimento semelhante:



Acórdão JFJ Nº 0400-06/21-VD, julgado em 04/11/2021: “*Em relação à parte da acusação fiscal que trata das vendas da mercadoria ‘Milho Verde’, observo tratar-se de milho em conserva, acondicionado em latas ou vidros, não podendo ser considerado como item componente da cesta básica, cuja alíquota é de 7%, nos termos da alínea “a”, inciso I do art. 16 da Lei nº 7.014/96*”.

“*O Autuante informou que os produtos arrolados no auto de infração, MILHO VD TR QUERO 200G, MILHO VDE G. VERDE BONARE 2KG, MILHO VD GOIAS VERDE 200G, MILH VDE QUERO LT 24X200G, MILHO LATA QUERO 6X 2KG, não são alcançados pelo dispositivo acima citado, pois estes se referem a milho em conserva e não milho em espiga ou grão na forma primária, sem industrialização.*”

Acato a informação do autuante, considerando que os produtos autuados são industrializados, em conserva, não alcançados pela redução da alíquota prevista no art. 16, Inciso I, alínea “a” da Lei 7.014/96.” Acórdão JFJ 0228-03/23-VD, julgado em 28/11/2023, onde figura como autuado estabelecimento da mesma empresa. Por fim, quanto as multas indicadas nos percentuais de 60% e 100%, consideradas pela defesa como abusivas e confiscatórias, observo que 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”.

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

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.

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 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.

Assim, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja. Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, 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, confirmam-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 mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi 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. A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidades de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo. Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

*“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.*

*A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

(...)

*Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:*

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.*

*1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*

*2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*

*3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*

*4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-Agr-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

*AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.*

*1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

2. *Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)*”.

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo estas (em montante igual ou menor do valor do imposto) consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes do que aquelas trazidas na impugnação. Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, 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.

E mais: em momento algum das etapas do processo, se aventou a possibilidade de ter agido o contribuinte com dolo ou má-fé, que ensejasse agravamento da multa, até pelo fato de a legislação tributária vigente no Estado da Bahia não prever a denominada multa qualificada, o que também concorre para a negativa do requerimento da autuada. E aqui vale a observação frente a assertiva do contribuinte de não ter agido com má-fé, de que, em primeiro lugar, em momento algum dos autos consta tal afirmativa, de quem quer que seja, repito, e em segundo, na forma do artigo 136 do CTN, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, além do que a penalidade aplicada não representa qualquer agravamento frente a prática observada em relação ao sujeito passivo.

Ressalto que no caso em tela, em qualquer momento se aventou a possibilidade de existência de prática do contribuinte na qual agisse com dolo, fraude, má-fé e simulação, motivo pelo qual as considerações neste sentido são totalmente inócuas, não merecendo qualquer outra observação. Isso significa dizer que tal regra não exclui a prova da boa-fé ou da inexistência de prejuízo para a Fazenda Pública, mas sim, que não se aplica o princípio da responsabilidade subjetiva na verificação do dolo e culpa do contribuinte como regra geral, mas o princípio da responsabilidade objetiva, com eventuais atenuações interpretativas.

A respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho (Teoria e Prática das Multas Tributárias, Rio de Janeiro, Forense, 1992) nos ensina: “a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer ou não fazer previstos na legislação”.

Desta maneira, inexistindo qualquer dúvida acerca da capitulação legal do fato, natureza ou circunstâncias materiais do fato ou natureza ou extensão dos seus efeitos, além de autoria, imputabilidade ou punibilidade, não há de se aplicar o artigo 112 do CTN, como requerido pela autuada em suas intervenções processuais.

Pelas expostas razões, o Auto de Infração se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 245.220,65, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01 R\$ 39.017,48 Multa de 60% Decadência parcial meses 01 a 03 de 2016;

Infração 02 R\$ 1.058,13 Multa de 100%

Infração 03 R\$ 60.456,20 Multa de 60%

Infração 04 R\$ 1.792,72 Multa de 60%

Infração 05 R\$ 13.581,02 Multa de 60% Decadência parcial meses 01 a 03 de 2016;

Infração 06 R\$ 0,00

Infração 07 R\$ 35.195,55 Multa readequada para 60%

Infração 08 R\$ 93.159,88 Multa de 60% Decadência parcial meses 01 a 03 de 2016;

Infração 09 R\$ 959,67 Multa de 60%

INFRAÇÃO	CÓDIGO	VALOR HISTÓRICO (R\$)	VALOR JULGADO (R\$)	DECISÃO
1	001.002.005	45.704,52	39.017,48	PROC PARTE
2	001.002.011	1.058,13	1.058,13	PROCEDENTE
3	001.002.028	60.456,20	60.456,20	PROCEDENTE
4	001.002.040	1.792,72	1.792,72	PROCEDENTE
5	001.002.041	14.240,89	13.581,02	PROC PARTE
6	001.002.074	1.854,65	0,00	NULA
7	002.001.002	35.195,55	35.195,55	PROCEDENTE
8	003.002.002	97.494,76	93.159,88	PROC PARTE
9	003.002.002	959,67	959,67	PROCEDENTE
	<b>TOTAL</b>	<b>258.757,09</b>	<b>245.220,65</b>	

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269200.0002/21-7**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher imposto no valor de **R\$ 245.220,65**, sendo R\$ 244.162,52 acrescido da multa de 60%, e R\$ 1.058,13, acrescido da multa de 100% previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alínea “a” e “f”, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURICIO SOUZA PASSOS - JULGADOR