

PROCESSO	- A. I. N° 269200.0002/21-7
RECORRENTE	- WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0031-06/24-VD
ORIGEM	- DAT / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/03/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0033-12/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** USO INDEVIDO. REPERCUSSÃO NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Apesar da alegação defensiva, não veio aos autos a indispesável prova da argumentação apresentada. Infração mantida; **b)** 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. 2. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 6ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, 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 de 09 (nove) infrações, das quais foram recorridas as infrações 03, 05 e 09:

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 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, lançando imposto de R\$ 14.240,89, bem como 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 Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

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 a 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 Bushatksy Editor, pág. 67), esclarece que sendo “ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 36ª ed., 2010, pág. 162): “A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal”. É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar 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, as 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 transscrito 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, científica 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 científica 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 restrinidos 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 inherente 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. 16ª. 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 ínsito 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 – 10ª. 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: inexiste 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.

(...)

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, dai 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. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presenciais, 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 acessoria 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://supermercadoraefaela.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:

I - 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 transscrito.

‘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 maquilagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume);

NCM 3304.99.1 Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tónicas; 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

INFRAÇÃO – 05 - 01.02.41

	2016	2017	2018
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
TOTAL	5.087,49	3.346,17	13.581,02

(...)

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:

“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 vénia para discordar, entendendo procedente a infração. Em suporte ao entendimento ora firmado, transcrevo trechos de votos deste CONSEF que espelham entendimento semelhante:

Acórdão JJF N° 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 n° 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 JJF 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.

(...)

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 autuação. 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 autuação 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
TOTAL		258.757,09	245.220,65	

No Recurso Voluntário, o Recorrente, após discorrer sobre o cabimento e tempestividade da peça recursal, argui a nulidade do auto de infração por violação às normas do Processo Administrativo Fiscal, em especial ao art. 2º c/c com art. 18, II, ambos do Decreto nº 7.629/99, por considerar 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.*”

Afirma que há precedente judicial em caso semelhante, consolidado nos autos da Ação Anulatória nº 0553332-16.2014.8.05.0001.

Ainda em sede preliminar, afirma que há incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal e da designação do autuante, em franca lesão ao art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99 e art. 196 do CTN, por considerar que “*o Auditor Fiscal não cumpriu 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 Recorrente, 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*.

Ainda em sede preliminar, dispõe que houve preterição do direito de defesa, por considerar que o documentário fiscal apresentado pela auditoria não representaria com segurança o montante exigido nas infrações, exemplificando que 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; as planilhas relativas as infrações 04 (ANEXO_08) e 07 (ANEXO_06-A a ANEXO_06-C), muito embora seja indicadas as chaves de acesso, não estão descritos os itens autuados.

Esclarece que 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, configurando, sob a sua ótica, nulidade na forma dos art. 18, II, IV, “a” e § 1º do art. 39 do RPAF.

Quanto ao mérito, apresenta impugnação específica quanto às infrações 03, 05 e 09.

No que tange à infração 03, defende que o art. 373 do CPC, atribuindo-lhe o ônus da prova, é inaplicável ao caso por não possuir previsão na norma local baiana, asseverando que “*ainda que houvesse, a sua aplicação implicaria a necessidade de o Fisco baiano, que é quem acusa, comprovar que o crédito é indevido*”, na linha do que rechaça a aplicabilidade do art. 142 do RPAF.

No que tange à infração 05, sustenta que antes de setembro de 2016, por falta de definição, não poderia o Fisco aplicar o constante na Instrução Normativa 05/2016, retroagindo, portanto, para imputar um ônus ao contribuinte relativamente à exigência do adicional de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, previsto no art. 16-A da Lei nº 7.014/96, citando precedente do CONSEF no Auto de Infração – 2814240012196.

Neste sentido, assevera que: “*o adicional de 2% advém do que consta no art. 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.”

Defende 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, insistindo que o procedimento adotado não acarretou tributo que teria deixado de ser liquidado.

No que tange à infração 09, reitera que está consubstanciada na planilha denominada “ANEXO_03-A a ANEXO_03C”, as quais, segundo afirma, não apresentam as chaves de acesso, de forma exemplificada.

Defende que a Autuação considerou indevida a redução da carga tributária para operações com milho relativamente aos produtos 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., mas que em verdade o art. 16, Inc. I, “a”, da Lei 7.014/96, prevê redução da carga tributária para 7% nas operações com milho.

Neste ponto, requer 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 pela Recorrente (7%).

Sobre as multas para cosméticos, requer que “*caso se entenda pela manutenção da autuação dos itens não considerados cosméticos pela IN 05/2016, mesmo considerando a argumentação de que antes da IN deveria prevalecer a Lei n. 13.461 de 10/12/2015 para considerar todos os produtos como cosméticos, não pode o contribuinte ser sancionado com a imprecisão material de incidência, não podendo, portanto, a multa ser cobrada retroativamente, em função do caráter interpretativo*”.

Cita em seu socorro os precedentes veiculados nos Acórdão nºs 0344-12/19, 0391-12/19 e 0365-12/19, todos oriundos da 2ª CJF.

Alega, por fim, que a multa aplicada é exorbitante, desarrazoada e desproporcional, defendendo o afastamento da sua aplicação no patamar fixado por (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Defende a aplicação de percentuais entre 20% e 30% como parâmetro razoável a título de penalidade nos termos da jurisprudência do STF na ADI 1075.

Ao fim, pleiteia, o reconhecimento e declaração/decretação da improcedência do crédito tributário, diante da impropriedade da exigência fiscal; sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, ou ainda a exclusão da multa de 60% sobre o adicional de 2% com relação aos itens cosméticos; e, ao fim, requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

É o relatório.

VOTO

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Cumpre-me, inicialmente, analisar as preliminares arguidas, a seguir deduzidas de modo sucinto: **a)** nulidade do auto de infração por violação às normas do Processo Administrativo Fiscal, em especial ao art. 2º c/c com art. 18, II, ambos do Decreto nº 7.629/99; **b)** nulidade do AI por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal e da designação do autuante (art. 28, § 1º, do Decreto nº 7.629/99 e art. 196 do CTN); e **c)** houve preterição do direito de defesa, por considerar que o documentário fiscal apresentado pela auditoria não representaria com segurança o montante exigido nas infrações.

Em análise detida dos autos, entendo que as arguições não merecem prosperar. Não se infere dos seus fólios qualquer elemento capaz de promover a reanálise dos pontos na forma proposta pelo Recorrente, ainda mais diante do que se verifica do desenvolvimento regular destes autos, que partiu de escorreito trabalho fiscal, cujas balizas se mostram claras e devidamente fundamentadas, tanto que oportunizou a apresentação de defesa do Recorrente (fls. 22/66) e o acolhimento parcial dos seus argumentos já em sede da primeira informação fiscal (fls. 216/233) e, após a respectiva tréplica, também no julgado ora recorrido, fatos que representam, a toda evidência, a exata compreensão do objeto questionado e a capacidade, daí decorrente, de apresentar os seus argumentos e ter aptidão para influenciar válida e eficazmente na tomada de decisão que se seguiu.

Ainda assim, em homenagem aos princípios da verdade material e da consequente investigação dos fatos apresentados pelo Autuado e da necessidade de manifestação deste em face dos contra-argumentos apresentados pelo fisco, o feito fora convertido em diligência a fim de que lhe fosse dado conhecimento do teor da Informação Fiscal e dos novos demonstrativos ali elaborados, em 28/04/2022, pelo que concedido prazo para manifestação de dez dias, além da intimação do mesmo para que apresentasse mídia contendo o exato teor da impugnação apresentada (fl. 242).

Nestes termos, considerando que o auto de infração contém descrição clara, precisa e sucinta dos fatos considerados como infrações de obrigações tributárias principal e acessórias; a indicação dos respectivos dispositivos legais em que se fundamente a exigência fiscal, e tidos por infringidos, inclusive demais ocorrências ou informações úteis ao esclarecimento da ação fiscal, não vislumbra a alegada nulidade com base no art. 18, II e ss. do RPAF, devendo ser mantido hígido o lançamento tal qual efetuado, porque em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Sobre o questionamento relacionado a eventual descumprimento do prazo legal para a conclusão do trabalho fiscal, entendo que, para fins do seu devido acolhimento, competiria ao contribuinte a apresentação de elementos probatórios que desqualificassem a integridade da documentação juntada aos autos no sentido da regularidade da tramitação do feito, bem assim da sua completa ciência de todo o seu iter, conforme bem registrado na decisão de piso no trecho a seguir destacado:

“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, científica 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 científica 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.”

Sou, portanto, pela insubsistência das preliminares.

Quanto ao mérito recursal, reforço que apenas foram recorridas as infrações 03, 05 e 09.

No tocante à tese posta quanto à infração 03, relativamente à atribuição ao fisco do ônus da prova no sentido da acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, entendo que não merece prosperar.

O Processo Administrativo Fiscal baiano, a despeito de ser permeado pelo informalismo e garantia do contraditório e ampla defesa como pressupostos para a conformação dos fatos e circunstâncias constantes do processo, aí inclusas as alegações, argumentações e provas, todos no interesse do estabelecimento de ambiente adequado para a formação do convencimento do órgão julgador ao resolver as questões suscitadas no processo, **não isenta o Recorrente dos deveres básicos relacionados aos argumentos que propõe.**

Daí porque determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Nestes termos, deve a infração ser mantida integralmente.

No que tange à infração 05, o cerne da pretensão recorrida diz respeito à desconsideração de determinados produtos como cosméticos, pelo fisco, antes de setembro de 2016 com base na Instrução Normativa SAT 05/16, quando na verdade, entende o Recorrente que antes de setembro de 2016 não havia definição de quais seriam tais cosméticos, relacionando os seguintes produtos: 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.

Em detida análise da referida instrução, pautando-me especificamente na linha adotada na decisão de piso, entendo que os produtos acima identificados como condicionadores estão expressamente excluídos, para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, porque não são considerados como cosméticos, consoante se infere do Anexo Único, *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.*

Portanto os itens acima relacionados devem ser mantidos da autuação.

No que se refere à infração 09, na linha do que consta na decisão de piso, entendo que os produtos 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, não representam produtos aptos ao enquadramento fiscal reivindicado.

De fato, conforme consolidado de modo adequado pela decisão de piso, tais produtos “*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.”, tampouco para os efeitos do art. 16, Inc. I, “a” da Lei nº 7.014/96.

A infração, portanto, é pertinente.

No que concerne à irresignação quanto à multa aplicada, apesar do esforço da Recorrente em desqualifica-la, entendo que não merece prosperar. A declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior não se incluem na competência deste Órgão julgador, nos termos da expressa determinação contida no Art. 125, I e III da COTEB, bem como art. 167, I e III do RPAF, razão pela qual, ainda que por via difusa, não se pode desconsiderar a imperiosa aplicação da norma quanto à constituição da infração relativa ao ICMS e/ou a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0002/21-7, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 245.220,65, acrescido da multa de 60% no valor R\$ 244.162,52 e multa de 100% no valor de R\$ 1.058,13, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alínea “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS