

A. I. N° - 128984.0001/17-7
AUTUADO - PERELO IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.
AUTUANTE - RUI ALVES DE AMORIM
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/04/2025

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0069-06/25-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Na forma prescrita na Lei n° 7.014/96, artigo 12-A, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O sujeito passivo não impugna de forma objetiva a acusação fiscal. Refeitos os cálculos por servidora estranha ao feito, quando da realização da diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal. Negado o pleito para realização de perícia contábil. Não acolhidas as questões preliminares aduzidas na impugnação apresentada. Mantido o percentual de multa sugerida pelo autuante, por possuir base legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 14 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 89.194,14, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 007.015.001. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, sendo os fatos verificados nos meses de janeiro a setembro e novembro de 2015.

A autuada, por seus advogados, devidamente constituídos nos termos do documento de fl. 32, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 30, onde argumenta, preliminarmente, a nulidade do lançamento, diante do fato de que a autuação resta eivada de nulidades, pois, em conformidade com o que preconiza nosso ordenamento jurídico, o demonstrativo elaborado pelo autuante deveria relacionar todas as Notas Fiscais, discriminando-as uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a suposta infração cometida.

Conforme preconiza a legislação tributária, firma deverá o Auto de Infração identificar o infrator, descrever a infração com clareza, indicar os dispositivos legais dados por infringidos e capitular a penalidade, devendo, portanto, observar os seguintes requisitos: **a)** Nome e qualificação do autuado; **b)** O local, a data e a hora da lavratura; **c)** A descrição clara e precisa do fato; **d)** A descrição da disposição legal infringida, bem como a legislação utilizada para a aplicação de juros e correção monetária; **e)** A exigência a ser cumprida; **f)** A intimação para cumprir a exigência ou impugná-la dentro do prazo legal; **g)** A assinatura do atuante e do autuado, quando possível; **h)** A indicação da repartição onde correrá o processo.

Destaca que o cumprimento dos requisitos acima tem como única e exclusiva finalidade assegurar ao atuado o direito constitucionalmente previsto da ampla defesa/ contraditório, pois, somente com preenchimento de todos os requisitos, permitirá a obtenção de informações seguras e necessárias para elaboração da defesa do autuado.

Ante esta falha, se originou a apuração de valores indevidos, no levantamento dos valores das operações, pois denota-se que o autuante auferiu valores aleatórios nos períodos fiscais apontados nos Autos de Infração, conclui.

Além das imprecisões técnicas acima apontadas, no tocante aos valores apurados, verifica que o autuante não observou a existência de crédito tributário pertencente a autuada, conforme demonstra o Livro de Apuração de ICMS em anexo.

Entende que grande parte dos valores cobrados nos Autos de Infração deveriam terem sido compensados com crédito tributário atinente a ICMS pertencente a notificada, logo não poderiam os mesmos serem incluídos no levantamento efetuado, gerando mais uma causa de nulidade, corroborando as alegações de iliquidez e incerteza dos autos de infração aqui hostilizados.

Assim, verifica que a falta da discriminação das Notas Fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado redundaram em erro do autuante, conforme o demonstrado acima. Tal fato por si só eiva de nulidade o Auto de Infração lavrado pois desobedece ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, copiado.

Consigna que a igualdade constitucional que é inerente a plena defesa, faz ver que os lançamentos devem contar com a devida clareza, restando nulas as notificações aqui objeto, dado que deixa de informar detalhadamente as Notas Fiscais, emitentes e valores corretos que geraram a emissão da autuação, cerceando a plena defesa do sujeito passivo.

Não possuindo as condições de executabilidade forense, onde a liquidez e certeza devem e precisam restar provados, tem como nula a autuação, devendo tal qualidade lhe ser atribuída pela autoridade administrativa, sob pena de vê-la decretada pelo Poder Judiciário, caso não seja declarada pela via administrativa, vislumbra.

Respalhando tal pretensão, cita o posicionamento de nossa jurisprudência neste sentido, conforme Acórdão nº 101-79.775/90 - Revista de Estudos Tributários 2º Semestre de 1999.

Ademais, além da nulidade acima mencionada, indica outra nulidade pois as notificações não descrevem como deveriam a legislação aplicável na correção monetária, bem como nos juros utilizados para o cálculo das supostas multas delas advindas, acarretando novo cerceamento de defesa, uma vez restaram violados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

A luz do exposto, vê como primordial a declaração de nulidade dos Autos de Infração e consequente inexigibilidade das supostas multas aplicadas para a perfeita observação dos ditames legais e jurisprudenciais. Se assim não entendido, requer a realização de diligências necessárias para a constatação dos reais valores devidos, tais como a realização de uma nova planilha de cálculo, evitando assim detrimento aos seus direitos em benefício do locupletamento desmotivado do Estado.

Em última análise, requer que a autoridade administrativa julgadora se digne a deferir a realização de perícia contábil para apuração dos supostos valores relativos ao ICMS devidos quais sejam: valor principal, juros, multa e correção monetária.

No mérito, diz que o Auto de Infração traz como fato gerador a seguinte descrição: *“Deixou de recolher ou recolheu a menor ICMS em Substituição Tributária Parcial referente a mercadorias adquiridas em outras UF e destinadas a comercialização”*.

Alega ser empresa constituída no Estado da Bahia há vários anos, tendo destaque estadual na distribuição de produtos do gênero alimentício. Sempre procurou, apesar das várias dificuldades que assolam aos empresários brasileiros, cumprir corretamente com suas obrigações fiscais, tendo as notificações, aqui recorridas, incorridas em erro que as tornam nulas de todos os efeitos, sejam fiscais ou legais.

Consigna que as notificações aqui rechaçadas não encontram guarida na legislação tributária. Ademais, as multas e juros do suposto débito aplicados são abusivos e representam um enriquecimento ilícito do Estado, uma configuração autêntica de abuso do poder, restando

violadas, dessa forma, as garantias constitucionais que limitam o poder de tributar do Estado.

A exigibilidade do tributo representando pela notificação em comento restará suspenso, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito.

Invoca, entendimento de que a melhor doutrina pauta seu entendimento no sentido de que, suspensa a exigibilidade do tributo, em face a interposição da presente defesa administrativa, as multas aplicadas pelos Autos de Infração devem necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa, por ser medida de justiça e equidade.

Indica serem várias as dificuldades sofridas pelas empresas nacionais devido à pesada carga tributária a elas imposta. Ademais, habitualmente as leis são confusas e obscuras, ou ainda são apenas mais uma bandeira da burocracia que destrói nosso País. Tal fato pode ser observado no tumulto legislativo ao qual estão submetidas as empresas nacionais no tocante a tributação do ICMS.

E ainda, no caso em tela, verifica que a empresa, outrossim, possuía vários créditos de natureza tributária que não foram levados em consideração pelo autuante no momento da autuação, conforme demonstra o Livro de Apuração de ICMS da empresa que anexa.

Nesse sentido, garante inexistir obrigação tributária, comprometendo assim a validade dos Autos de Infração objetos da defesa, vez que os valores que incidiram sobre a obrigação principal tributária merece ser revisados através de perícia contábil, conforme será demonstrado nas razões doravante expostas.

Ressalta que o valor alocado pelas notificações e as multas impostas, são reveladores da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando a prática, vedada pela Constituição Federal de 1988, de ofensa aos direitos dos contribuintes.

Invoca o artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (reproduzido), que ratifica a tese defendida.

Entende que as multas aplicadas aos Autos de Infrações em epígrafe, acrescidas aos supostos valores principais da obrigação, sofreram a incidência dos juros moratórios, criando assim uma capitalização indevida e uma onerosidade ilícita. Um verdadeiro absurdo.

Reputa que as multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido, e não no percentual que lhe restou imposto, o qual não consta nos Autos de Infração, que esbarram na inexistência de autorização legal entre os supostos valores pretendidos e a exigência efetuada, devendo essa ausência de causalidade restar declarada judicialmente.

Transcreve o teor do artigo 630 do Decreto nº 33.118 de 14 de março de 1991.

Decorre, portanto, em havendo a mora, sujeitar-se o inadimplente à sanção referida, no entanto, respeitando-se os limites dos juros previstos pela legislação pátria, sobretudo a Carta Magna de 1988, satisfatoriamente ajustada à política social atual, conjuntamente e concomitantemente.

Alega, em relação às multas indevidas, dever ser atendido o fato que a mesma apenas poderá incidir na quantia de 2% (dois por cento), conforme disposição legal contida no artigo 52, da Lei nº 9.298/1996, copiado.

Fala que a onerosidade atribuída ao suposto débito pode ser facilmente verificada através de perícia contábil, posto que os supostos tributos devidos pela autuada não foram corrigidos de acordo com os índices preconizados em lei, bem como não fora observado ao total corrigido com juros, as multas pela suposta infração, configurando-se a capitalização e a cascata financeira.

Por conseguinte, o sistema tributário não pode penalizar o contribuinte dessa forma, sendo uma violação flagrante ao Direito as penalidades intentadas, seja multa, seja juros extremamente onerosos e contrários aos critérios legais. A vedação existente quanto à capitalização é norma

erga omnes, não podendo o Estado utilizar-se de sua posição privilegiada para obter vantagens ilícitas, conforme aponta o julgador: *APELAÇÃO CÍVEL Nº 51570, PUBLICADO NO DJU Nº 174, SEÇÃO 2, PÁGINA 50245 DE 12/09/94.*

Não sendo permitida a capitalização na execução fiscal, também não é permitida nos Autos de Infração, que posteriormente poderão ser inscritos em dívida ativa e fundamentar procedimento executório fiscal, arremata.

Argumenta que a suposta penalidade da multa, não deve ser mantida na notificação, pelo que, requer que o julgador se digne a autorizar a produção de prova pericial contábil, com o escopo de se adequar os supostos juros e as multas nos Autos de Infração em tela aos parâmetros legais e convencionais.

Aduz que a Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu artigo 1º dispõe que são fundamentos da República Federativa do Brasil: a cidadania, dignidade da pessoa, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e na construção de uma sociedade livre, justa e solidária e se o artigo 5º, da Carta Magna preceitua que todos são iguais perante a lei, e o artigo 1º acima mencionado estabelece que a sociedade deve ser justa, livre e solidária, jamais poderá sê-lo se as leis impositivas são inconstitucionais, quando impõem juros de 100% (cem por cento) do valor corrigido da obrigação e quando o próprio Fisco participa de tal acontecimento, ficando patente a imposição tributária, bem como o abuso de poder de tributar.

Assim, aponta que estas supostas penalidades, multa e juros, se mantidos, deverão serem reduzidos ao suportável pela capacidade contributiva, para que não ocorra um prejuízo aos contribuintes e locupletamento indevido do Estado.

Existindo cobrança a maior, os Autos de Infração perdem os requisitos da liquidez e certeza, necessários para a configuração da obrigação tributária passível de cobrança, e restando impossível a manutenção dos gravames, devendo estes seguirem ao arquivo administrativo da repartição fazendária, conclui.

Nesse sentido, postula a elaboração de perícia/planilha contábil, expurgando-se a capitalização, reduzindo as multas e os juros incidentes sobre o suposto valor principal aos índices preconizados em lei, primando pela observância dos dispositivos legais e conferindo à notificada a mais perfeita justiça!

À luz do exposto e com fulcro nas provas documentais acostadas ao procedimento, requer a regular distribuição e conhecimento da presente defesa escrita, sendo processada pelo órgão competente;

Seja, face a nulidade das notificações pelos motivos acima fundamentados, declarada a nulidade das notificações em comento, destinando-a ao arquivo administrativo suportando, posteriormente, o Notificante, com os custos havidos pela Notificada com a produção da presente defesa escrita;

Caso seja superado o pedido de Nulidade acima, o que admite apenas hipoteticamente, requer em homenagem ao princípio da eventualidade, que seja o processo administrativo convertido em diligência a fim de apurar as informações aqui prestadas no tocante aos supostos valores auferidos pelo autuante aos exercícios/meses relacionados, comprovando as alegações de erro na apuração aqui alocadas, porquanto não foram levados em consideração os créditos tributários pertencentes a autuada;

Requer, ainda, seja determinada a realização de perícia contábil, para que seja confeccionada planilha de cálculo, com o escopo de se constatar a incidência de multas e juros superiores aos previstos legalmente, procedendo-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se ainda dos cálculos a capitalização e os demais acréscimos ilícitos, intimando-se a aqui autuada de todo o andamento do processo administrativo, para que sejam respeitados os princípios da ampla defesa e contraditório, insculpidos na Constituição Federal de 1988.

Juntou documentos que suportariam as teses defensivas às fls. 40 a 73.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 79 e 80, inicialmente rebate o argumento quanto a inexistência de clareza em relação aos fatos relatados na autuação, observando se tratar de uma única infração, que informa com clareza a conduta contrária a norma do contribuinte autuado.

Aponta que o demonstrativo mensal de Antecipação Parcial de fl. 09, apura o ICMS devido nos meses de 2015, conforme lançado no Auto de Infração e no Demonstrativo de Débito de fls. 01 a 03.

Indica que a infração e o enquadramento legal, estão descritos no documento de fls. 1 e 2 do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, fala não ser necessária a perícia contábil requerida, uma vez que os valores exigidos estão devidamente lançados no Auto de Infração e no Demonstrativo de Débito de fls. 01 a 03.

Conclui no sentido de que os valores constantes do Auto de Infração no Demonstrativo de Débito foram apurados mediante auditoria fiscal atendendo as exigências legais prescritas na legislação em vigor na data dos exercícios fiscalizados, razão do pedido para o julgamento do Auto de Infração como procedente em sua totalidade.

Tendo havido, segundo despacho do órgão de preparo de fl. 83, “*várias tentativas para tomada de ciência sem sucesso*”, o feito foi remetido para julgamento junto ao CONSEF.

Em 27/04/2018, o processo foi convertido em diligência (fl. 84), no sentido de que, na mídia anexada à fl. 08 dos autos, constam dois arquivos: um denominado “Relação de NFe antecipação parcial.rpt” e outro “Resumo Antecipação Parcial.rpt” os quais não puderam ser abertos nos equipamentos de informática da Secretaria da Fazenda, por necessitarem de programa específico para a realização da sua leitura, e conseqüente, análise por aqueles que intervierem no feito.

Deveria, pois, o autuante acostar aos fôlios mídia com tais planilhas em formato acessível aos equipamentos da SEFAZ, de forma que propiciasse não somente ao julgador o acesso para análise, como de igual forma, ao contribuinte, contendo demonstrativos analíticos e sintéticos relativos à autuação.

A seguir, o órgão preparador deveria fazer a entrega da nova mídia ao contribuinte, bem como do teor desta solicitação, reabrindo o prazo de defesa de sessenta dias.

Independentemente da existência de nova manifestação do sujeito passivo, o autuante estava intimado a prestar nova informação fiscal analisando todos os argumentos defensivos postos na peça defensiva, nos termos do artigo 127 § 6º do RPAF/99, para a infração constante do lançamento.

Após tais providências, o processo deveria retornar a este Conselho, para continuidade do trâmite processual.

Ainda que encaminhado ao autuante em 19/06/2018, para o cumprimento da diligência, apenas em 14/09/2023, ou seja, mais de cinco anos após, o autuante informa que estando lotado na Inspetoria de Trânsito de Mercadorias da DAT SUL, em períodos de plantão fiscal, e em função de seu estado de saúde, à véspera de cirurgia ocular, bem como demandar o cumprimento da diligência a realização de novo levantamento que requer a utilização do SIAF, que passou por diversas atualizações, solicita a indicação de outro servidor para prestar a informação fiscal determinada.

Designada estranho ao feito, servidora da INFAZ COSTA DO CACAU, à fl. 94 informa que em razão da impossibilidade de leitura dos demonstrativos constantes da mídia CD de fl. 08, elaborou novos levantamentos fiscais, com base na EFD e demais documentos fiscais disponibilizados pela SEFAZ, tendo sido os novos demonstrativos gerados em planilhas no formato Excel às fls. 95 a 110 e mídia de fl. 111, dando por cumprida a primeira parte da diligência de fl. 84.

Encaminha à Inspetoria para o cumprimento da segunda parte da diligência determinada.

Intimado através do Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência tácita em 01/04/2024, dos termos da informação fiscal prestada pela diligente, bem como dos novos demonstrativos elaborados, com reabertura do prazo de defesa (fl. 113), a autuada não se manifestou.

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 19/06/2024 (fl. 114), recebidos no CONSEF em 04/07/2024 e encaminhados a este relator em 12/02/2025 (fl. 114-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, acrescido de multa, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 11/05/2017, de acordo com o documento de fl. 06, com ciência pessoal de representante da empresa.

Já a ciência do lançamento, também ocorreu de forma pessoal, em 27/06/2017, conforme recibo firmado à fl. 02.

Em consulta ao endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, se constata que a referida empresa autuada se encontra na condição de inapta, desde 29/10/2020, enquanto informação cadastral junto a SEFAZ/BA indica estar na condição de inapta desde 18/10/2017.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 09 a 12 dos autos, contendo ainda mídia de fl. 08, que aberta, como visto, não propiciou a leitura dos arquivos ali contidos, o que motivou a diligência requerida.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais 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.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analisando as questões preliminares postas pela defesa, início pelo argumento de ser a acusação nula, pelo fato de o demonstrativo elaborado pelo autuante não relacionar as Notas Fiscais, discriminando-as.

Neste sentido, tendo sido constatado que a mídia acostada pelo autuante não possibilitava a sua leitura, o feito foi convertido em diligência, a fim de que fossem acostados demonstrativos cuja leitura fosse possível, e reaberto prazo de defesa de sessenta dias, sendo tal diligência cumprida por estranha ao feito, com refazimento do levantamento, o que sanou por completo qualquer irregularidade processual, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa por parte do autuado.

Quanta a falta de certeza e liquidez do lançamento, na minha visão inexistente após a diligência saneadora determinada, sequer desobediência ao comando do artigo 142 do CTN, estando presente a necessária clareza para compreensão do lançamento, com listagem dos documentos fiscais

arrolados na autuação de forma individualizada, além de seus valores corretos e os demais dados listados nos demonstrativos elaborados pela diligente (data de emissão, data de lançamento, data de ocorrência, unidade da Federação do emissor do documento fiscal, CFOP, série e número do documento fiscal, descrição, código do item e NCM, número e valor do item, IPI, valor das despesas acessórias, valor do item, alíquota utilizada na origem, valor do crédito fiscal, percentual de redução de base de cálculo, valor da antecipação parcial, alíquota interna, valor do crédito auditado e valor do imposto devido).

O apelo ao Poder Judiciário, antes de uma ameaça, como parecer constar na defesa é um direito inalienável do contribuinte, a ser exercido segundo a sua vontade, e imponível por quem quer que seja.

Em relação à alegada falta de indicação quanto a legislação aplicável aos juros e correção dos valores lançados, esclareço, que a ninguém é dado alegar desconhecer a lei.

O Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, em seu artigo 102, determina:

“Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

(...)

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado”.

Ou seja: além da previsão legal existente, e que parece não ser de conhecimento do contribuinte, ainda que não possa sustentar argumento em tal sentido, o seu cálculo está perfeitamente delineado e explicitado, de maneira extremamente clara, o que desconstrói o raciocínio defensivo apresentado, pelo fato de o valor representar a regra legal estabelecida, o que contribui também para o não acolhimento da arguição defensiva.

Inexiste nos autos cobrança de juros, apenas acréscimos moratórios, que, como visto acima, possuem base legal, como pode ser visto à fl. 03.

Da mesma maneira, a multa sugerida pelo autuante foi devidamente explicitada na peça exordial do lançamento, bem como os artigos tidos como infringidos (vide fl. 01), o que leva a rejeição do argumento defensivo posto.

Pelas expostas razões, não acolho as questões preliminares apresentadas.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de perícia contábil, requerida pela defesa, indefiro o pedido, à 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”. (Grifei).

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 a empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais 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 qual seria o objetivo da perícia contábil, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além disso, os fatos que ensejaram a autuação não são fatos que contabilmente repercutam no lançamento, ou tenham relação com a contabilidade, apenas com a legislação fiscal, relativamente a obrigação de recolher imposto, por antecipação parcial.

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.

Ademais, não atendeu o contribuinte ao disposto no artigo 145 do RPAF/99:

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

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

Os meios de prova admitidos no processo são amplos, como decorre do preceito contido no artigo 332 do Código de Processo Civil (CPC).

O Código de Processo Civil não os limita, a não ser por contornar o campo da liceidade em que eles podem comparecer, sendo que dentre os meios lícitos hábeis a fazer prova dos fatos alegados, a regra legal acolhe a prova pericial, destinada a elucidar fatos que requeiram conhecimento especializado, técnico ou científico.

A lei processual estabelece que o Juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos dos autos.

O julgador se encontra autorizado a indeferir a prova pericial nos estritos casos previstos nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil, quando, nos termos da lei:

- I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*
- II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- III – a verificação for impraticável”.*

Tais situações, como visto, foram integralmente assimiladas e incorporadas ao RPAF/BA/99, acima reproduzido.

Isso decorre do corolário de que, se por um lado, a prova se destina à formação da convicção do julgador, por outro, o direito de produzi-la cabe à parte.

Ante eventual arguição de cerceamento do direito de defesa do contribuinte pelo indeferimento ora expresso, esclareço que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que o indeferimento de perícia somente pode configurar cerceamento de defesa quando o pedido não é feito de forma

justificada e oportuna.

Nestes termos, temos a título de exemplo, decisão do AgRg no REsp 1.415.970MT, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 07/08/2014, publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 15/08/2014:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS NECESSÁRIAS PARA O EXAME DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A verificação de cerceamento de defesa com o julgamento antecipado da lide em que se concluiu pela improcedência do pedido por falta de comprovação do fato constitutivo do direito constitui questão de direito que afasta a incidência da Súmula 7/STJ.

2. Há cerceamento de defesa quando o juiz indefere a realização de prova oral e pericial, requeridas oportuna e justificadamente pela parte autora, com o fito de comprovar suas alegações, e o pedido é julgado improcedente por falta de provas. Precedentes.

3. Fundamento do acórdão recorrido quanto à validade do negócio jurídico que não subsiste face ao reconhecimento do cerceamento de defesa.

4. Agravo não provido”.

Todavia, também considera que o indeferimento não configura cerceamento de defesa em situações diversas, como, por exemplo, quando colacionados aos autos outros elementos de convicção suficientes para o julgamento da lide, em face do princípio do livre convencimento motivado do julgador.

Deste sentido, de forma também exemplificativa, posso mencionar entendimento do STJ no sentido de que o indeferimento de prova pericial não se constitui em cerceamento do direito de defesa, como na apreciação do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2351211, julgamento em sessão virtual concluído em 18/12/2023, 2ª Turma, publicado em 10/01/2024, Relator Ministro Herman Benjamin, que assim se posicionou, seguido por seus pares:

“Segundo o Princípio do Livre Convencimento Motivado e dos poderes instrutórios do magistrado, a ele compete a apreciação da prova, a determinação das necessárias diligências à instrução do processo e o indeferimento dos procedimentos instrutórios inúteis ou meramente protelatórios”.

Também relevante mencionar a decisão do STJ, pela sua 1ª Turma, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2295480/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/09/2023, publicado em 20/09/2023, de acordo com a seguinte Ementa:

*“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. **PEDIDO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA DESNECESSIDADE DA PERÍCIA EM VISTA DAS OUTRAS PROVAS E PELA NÃO COMPROVAÇÃO DO EXCESSO. REVISÃO. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE.***

(...)

2. Consoante pacífica orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior e em conformidade com a regra do art. 464, § 1º, inc. II, do CPC/2015, o julgador, como destinatário da prova, deve indeferir o pedido de perícia, na hipótese em não for necessária em vista de outras provas. Precedentes”. (Grifei).

Reputo esclarecedor o seguinte trecho da decisão:

“E o TRF4, em sede de apelação, manteve a sentença, nos seguintes termos (fls. 188/192):

A produção probatória tem como destinatário final o juiz da causa, pois visa a formar o seu convencimento acerca da lide proposta, de modo que o deferimento a respeito determinada prova vai depender de sua avaliação quanto à real necessidade, diante dos elementos probatórios já existentes e do contexto da demanda levada a juízo. Assim, convicto o Magistrado da suficiência das provas existentes para o pronto julgamento do feito, não há que se falar em cerceamento de defesa, tampouco em prejuízo para a prestação jurisdicional...”.

No mesmo sentido, igualmente do Ministro Herman Benjamin, a decisão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2076931/SC, ocorrido em 13/06/2023, registrou na Ementa:

“4. No que concerne à alegação de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa, a Corte de origem consignou: “aquí, reafirmo, de todo modo, que era dispensável produzir a perícia pretendida - e rejeitar a postulação de maneira fundamentada é prerrogativa do juízo.” (fl. 847, e-STJ).

(...)

6. No REsp 1.280.559/AP, o argumento utilizado para reconhecer o cerceamento de defesa foi: ‘verifica-se que tal posicionamento diverge da orientação jurisprudencial do STJ de que há cerceamento de defesa quando se indefere a produção probatória e condena-se o requerente pela ausência de provas em contrário, justamente o que ocorreu no caso dos autos’. Esse não é o caso dos autos, no qual a Corte a quo consignou (fls. 847-849, e-STJ, grifei): ‘3. A partir desse sumário faço algumas ponderações. Não se pode conceber uma perícia como uma espécie de investigação. Algo que no processo penal se chama de expedition fishing, ou seja, uma busca, na realidade, por fatos, ainda ignorados. A prova deve meramente referendar um fato certo, posto sob assertivas na petição ou em contestação. Sua missão, em outros termos, é de certificação de uma versão. Aquí, a autora disserta quase academicamente sobre dúvidas que parece ter quanto à coincidência entre a realidade e a base de cálculo descrita no lançamento. Lança indagações quanto à conduta do agente que constituiu o crédito tributário, inclusive apontando para a necessidade de amparo por profissionais de distintas áreas. Mas o assunto é mais prosaico: ante uma operação tributária houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA?’.

7. Como se observa, diferentemente do que ocorreu no REsp 1.280.559/AP, **na presente demanda não houve indeferimento da prova pericial com a condenação por ausência de prova em contrário, mas sim que o indeferimento da perícia se deu em razão do seu caráter investigativo, exigindo profissionais de múltiplas áreas de conhecimento, além de não ter um fato certo a ser periciado. Dessa forma, entendeu o Tribunal de origem que, para os efeitos práticos da demanda (definir se houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA) as alegações do recorrente eram dispensáveis”.**

Pleito rejeitado, portanto.

Quanto ao mérito, a acusação formulada, como já visto, se funda na falta de recolhimento do ICMS correspondente a antecipação parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

Ou seja: a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da já mencionada Lei nº 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(...)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(...)

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria.

Como a ninguém é dado desconhecer a lei, o contribuinte autuado deveria recolher o imposto nesta oportunidade, em Documento de Arrecadação apartado, com código de receita específico, bem como se creditar do montante do imposto recolhido.

Ao não o fazer, ou ao recolher valor inferior ao devido, infringiu, sim, a legislação tributária, por não atender ou cumprir regra nela estabelecida.

Observe, da leitura da peça de impugnação, conforme relatado em momento anterior, não ter o sujeito passivo atacado o cerne da questão, ficando adstrito apenas a argumentos como a falta de guarida na legislação tributária que respaldasse a autuação, as multas e juros tidos pela defesa como abusivos, a existência de créditos de natureza tributária que não teriam sido levados em conta pelo autuante, a inexistência de obrigação tributária e a necessidade de realização de perícia contábil.

Quanto ao argumento defensivo de possuir a autuada, créditos tributários não considerados, como visto, a Antecipação Parcial é calculada e recolhida extra escrituração fiscal, de maneira apartada, e com código de receita específico, o que enfraquece o argumento defensivo.

Ainda que a empresa autuada tenha trazido documentos em sua defesa, no sentido de comprovar a correteza de seus procedimentos, diferentemente do entendimento do autuante, e que ensejou a lavratura do Auto de Infração em tela, com base, especialmente na escrituração do mesmo e a apuração mensal do ICMS, não posso acolher em seu favor, diante do fato de não possuir a escrituração apresentada, emitida por processamento de dados, da necessária e essencial validade jurídica, vez ser a Escrituração Fiscal Digital (EFD) a única forma de prova com possibilidade de ser aceita.

A propósito, esclareço estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute

estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

O Registro E110 da EFD vem a ser caracterizado pela sua obrigatoriedade de constar na escrituração, ainda que a empresa não tenha tido qualquer movimentação no período, e tem por objetivo informar os valores relativos à apuração do ICMS referentes às operações próprias, especialmente nos campos 02 (Valor total dos débitos por “saídas e prestações com débito do imposto”) e 03 (Valor total dos ajustes a débito decorrentes do documento fiscal).

Assim a prova trazida aos autos pela empresa, quanto a escrituração e lançamento dos documentos fiscais e eventual existência de créditos tributários que suportariam a acusação, não é válida e nessa condição não pode ser acolhida, o que conduz à procedência da acusação.

Somente EFD regularmente transmitida e válida poderia provar em favor do contribuinte autuado, o que não ocorreu, diante apenas da apresentação de escrituração sem valor jurídico, reitero, o que concorre para a não aceitação da prova apresentada.

E aqui, importante lembrar o teor 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”*.

Tal inteligência apenas pontua independer a responsabilidade de intenção, dispensando-se assim a presença do dolo, ou seja, a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito. Mas, esse mesmo preceito não afastou a necessidade de existência, ao menos em um grau mínimo, da culpa *stricto sensu*.

Na ótica de Luciano Amaro (Infrações Tributárias. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 67, p. 25 a 42, 1996), *“Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova”*.

Ou seja: o regramento contido no CTN admite a responsabilidade subjetiva como regra a todas as modalidades de infrações tributárias. E mais: a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, é no sentido de que *“em caso de empresa com estrutura de contadores, o ônus da prova deve ser do contribuinte”*, vide o STJ no RE 1.263.104/MT, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, decisão de 13/12/2016, TRF-4, 1ª Turma, AG 5035315-88.2019.4.04.0000, Relator Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia, julgado em 21/08/2019, para ficarmos apenas nestes exemplos.

Antes de qualquer outra consideração, entendo pertinente e oportuno mencionar 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, como, aliás, já vista quando da apreciação do princípio da motivação.

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, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003), *“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras”*.

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), *“a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”*.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: *“TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”*.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação

fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurelio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: *“não é de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.*

(...)

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Da análise dos fólhos processuais, constato que, ao contrário da argumentação defensiva, e como já relatado anteriormente, os elementos de prova a sustentar a acusação foram, sim, juntados aos autos e entregues ao contribuinte autuado quando da cientificação não somente da lavratura do Auto de Infração, como de igual modo, quando da realização de diligência, através de arquivos eletrônicos, que, inclusive, reabriu prazo para defesa, devidamente acostados ao processo, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento da infração atribuída, não havendo que se aventar, dúvidas quanto a certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante e em especial pela diligente para apurar os valores lançados.

A autuada, ainda que tenha apresentado a sua defesa tempestivamente, colocando as suas arguições, em momento algum refutou de forma efetiva a acusação, e até o presente momento, ou seja, quase oito anos após a autuação não colacionou qualquer elemento de prova no sentido de contraditar a acusação formulada, ainda que lhe tenha sido oportunizada.

Ainda me socorrendo do ensinamento de Paulo Celso Bonilha (op. cit. p. 90), *“As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova”.*

Este foi o fato ocorrido no presente processo, por parte da empresa autuada.

No mesmo sentido, reproduzo trecho de julgamento do TIT (DRT-7 nº. 2.147/84, 6ª Câmara, Relator Tabajara Acácio de Carvalho, Ementa 0776), ainda atualíssimo: *“O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem”.*

Desta maneira, diante da ausência de qualquer elemento de prova em sentido contrário ao da acusação formulada, há de se aplicar o artigo 142 do RPAF/99:

“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”.

Em relação a aplicação da multa, que ao entender do sujeito passivo estaria limitada ao percentual de 2%, também não posso acolher, uma vez que a legislação tributária segue regras próprias e específicas, e ao que consta, tal percentual somente seria aplicável no fornecimento de produtos ou serviços que envolvam outorga de crédito ou concessão de financiamento, sendo o limite máximo em caso de não pagamento, de acordo com o Código de Defesa do Consumidor (CDC), que vem a ser a Lei nº 8.078/90, artigo 52, § 1º.

A questão ora discutida não diz respeito a relação de consumo, mas sim, tributária, que segue as suas normas e regras próprias e específicas, inexistindo na legislação do tributo qualquer penalidade em tal percentual para descumprimento de obrigação principal, como é o caso presente.

Quanto a citação da Lei Federal nº 9.298/1996 por parte da defesa, esclareço que a mesma diz respeito alteração na redação do § 1º do artigo 52 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, que como visto linhas acima, *“dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências”*, não se enquadrando como norma tributária, não podendo ser aplicada ao caso em comento, reforço.

Da mesma maneira, o Decreto nº 33.118/91, de 14/03/1991, vem a ser norma interna aplicável apenas ao Estado de São Paulo (RICMS/SP), não tendo nenhuma validade jurídica quanto as operações de

Antecipação Parcial ocorridas no estado da Bahia, ante o fato de a Constituição Federal determinar ser o ICMS imposto estadual, cabendo a cada ente da federação, atendidos os comandos constitucionais e das leis e legislação complementar que o regem, regular as operações ocorridas em seus respectivos territórios.

Frente a eventual redução ou afastamento da multa pretendida, informo que o § 8º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que possibilitava a redução ou dispensa pelo órgão julgador administrativo, das multas por descumprimento de obrigações principal por equidade, foi revogado pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, publicada no Diário Oficial do Estado de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de tal data, razão para a impossibilidade sequer de sua apreciação.

Para o argumento acerca da confiscatoriedade e ilegalidade da multa aplicada, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

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

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

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

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

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

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

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono 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 nº 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%, 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.

Assim, diante dos expostos argumentos, e dos ajustes feitos em sede de diligência, que resultaram em redução do valor lançado, e ante o silêncio do contribuinte, apesar da reabertura do prazo de defesa, o que pode ser tido como aceitação tácita dos valores ajustados, acolho o demonstrativo sintético apresentado pela diligente à fl. 95, e tenho o Auto de Infração em tela como parcialmente subsistente em R\$ 72.606,91, de acordo com o seguinte demonstrativo:

OCORRÊNCIA	VL LANÇADO	VL JULGADO
JANEIRO/15	8.392,00	6.072,71

FEVEREIRO/15	9.243,80	6.927,78
MARÇO/15	7.335,07	9.315,72
ABRIL/15	13.092,73	11.263,59
MAIO/15	4.807,90	8.715,24
JUNHO/15	10.776,29	5.846,67
JULHO/15	3.251,29	2.670,81
AGOSTO/15	4.127,00	8.552,83
SETEMBRO/15	14.731,20	8.180,89
NOVEMBRO/15	13.436,84	0,00
DEZEMBRO/15	0,00	5.060,67
Total	89.194,12	72.606,91

E aqui observo que os valores inicialmente lançados para o mês de novembro, foram ajustados para o mês de dezembro de 2015, pela diligente, não se constituindo em qualquer prejuízo para o sujeito passivo, ao contrário, estando esta previsão na Súmula nº 11 do CONSEF: “*Para fins do disposto no artigo 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”.

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 **128984.0001/17-7**, lavrado contra **PERELO IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 72.606,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 27 de março de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR