

PROCESSO - A. I. Nº 281076.0013/09-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POLITENO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.
RECORRIDOS - POLITENO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0332-02/10
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04/10/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/12

EMENTA: ICMS. 1. IMPORTAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Foi comprovado o pagamento de parte das importações e reduzido o valor exigido, cabendo a manutenção parcial do pagamento. Negado pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Acolhida parcialmente as arguições do autuado. Efetuados os ajustes, após realização de nova diligência que veio a reduzir o valor exigido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em relação à Decisão prolatada, relativa às infrações 3 e 4, bem como Recurso Voluntário impetrado pelo sujeito passivo contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 16 de dezembro de 2009, com exigência de R\$1.153.560,31 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, através do Acórdão JJF Nº. 0332-02/10 (fls. 713 a 726), pela constatação de quatro irregularidades, das quais apenas as de números 3 e 4 são objeto dos Recursos:

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS devido nas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, tendo em vista que o contribuinte, mesmo intimado para apresentar os processos de importação referentes às Declarações de Importação faltantes, bem como deixou de apresentar vinte e um processos, dos quais, em sete destes não foi possível comprovar a existência de qualquer documento de Arrecadação relativo ao pagamento do imposto, o que levou à cobrança do mesmo, fato ocorrido entre janeiro de 2005 e agosto de 2006, no valor de R\$ 226.808,88, e multa de 60%;

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS pela apuração de diferenças tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, sendo apurado débito de R\$ 1.186.536,71, para os exercícios de 2005, 2006 e 2007, além de multa de 70%.

A Decisão objeto dos Recursos foi a seguinte:

“O Auto de Infração, em questão, cujo crédito tributário foi impugnado, imputa ao sujeito passivo 04 infrações, a saber, resumidamente: Infração 01 - recolheu a menos o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial; Infração 02 - deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento; Infração 03 - deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento; Infração 04 – omissão de entrada de mercadorias, apuradas através de levantamento de estoque.

Verifico não caber nulidade do Auto de Infração em lide, tendo em vista que, em consonância com o art. 18, § 1º do RPAF/BA, as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente. Assim, as diligências solicitadas e a própria informação fiscal se encarregaram de efetuar as correções necessária, com o devido prazo para o autuado se manifestar. Observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

O autuado reconhece as infrações 01 e 02, cabendo a procedência das mesmas, tendo em vista que ficou demonstrada a ocorrência dos fatos geradores respectivos, bem como o cabimento das infrações imputadas e multas aplicadas.

As diligências realizadas foram suficientes para fornecer os elementos necessários para a formação de meu convencimento, não restando, portanto, outros esclarecimentos a serem solicitados.

Considero pertinentes as arguições do autuante quanto ao amplo prazo concedido ao autuado para apresentar a sua impugnação, bem como o limite constante no RPAF para a apresentação das provas, contudo esse CONSEF têm, quanto à apresentação da prova, em detrimento da aludida preclusão temporal, continuamente, privilegiado o princípio da verdade material, que justifica, essencialmente, a existência desse órgão, na medida em que, através do controle da legalidade dos atos administrativos dos lançamentos de ofício, alvo de impugnações, procura oferecer ao Estado a certeza do crédito tributária que deve ser alvo de execução, minimizando, assim, a sucumbência, que traria ônus desnecessário aos cofres do Estado.

Assim, devem ser acolhidos os documentos acostados pelo impugnante, restando, a dedução dos valores das DI's n° 05/0397458- 1 e 04/1332735-8, respectivamente de R\$ 13.183,11 e R\$16.013,52 do total do Anexo C-I, que passa a ter um valor de R\$195.097,02, sendo que o total da infração N° 03 (Anexos C-I e C-2), passa de R\$ 226.808,88 para R\$ 197.612,25, observando que o autuante, apesar de se insurgir quanto à preclusão temporal para apresentação das provas, acima aludidas, não se insurge quanto à legitimidade das provas apresentadas.

Quanto às demais ocorrências relativas a essa infração, o autuado não traz aos autos os elementos materiais necessários para elidir a exigência da obrigação principal ora descumprida.

Quanto à infração N° 04, alega o autuado, erros no levantamento resultantes de devoluções não computadas, saídas canceladas, aquisições não incluídas, produção não computada e estoques finais incorretos. Aponta os itens a seguir, alvos das aludidas incorreções: resina RA-34/ST1375; resina S-0729/ST1375; resina 8019/ST375; resina FA-41/ST1375; resina RM-4021/ST1375; resina HM-728/ST1375; resina IA-59U3/ST1375; resina TMF-1019D/ST1375; resina F-2529/ST1375; resina FI-0221/SS; resina IB-32/ST1375; resina SA-57/BB1250; resina TMS-0447/SS; resina F-7018/SS; resina FA-31/SS; resina FA-41/SS; resina 3019-PE/SS; resina FC-31D/ST1375; resina RA-34U3/ST1375; resina F-2523/ST1375; resina IA-59U3/ST1375; resina FA-41/ST1375; resina IN-34/BB1250; resina FH-35/ST1375.

Apesar do longo prazo concedido ao autuado, além, inclusive, do permitido pelo RPAF, que aqui foi ultrapassado, conforme, acima justificado, tendo em vista, inclusive os e-mails apresentados pelo autuante solicitando as notas fiscais, durante a ação fiscal, o autuado, apesar de alinhar os itens, acima, com as explicações das incorreções que entende existirem, não trouxe aos autos, além das planilhas e alegações, qualquer elemento matéria, essencialmente, os documentos fiscais, que amparem tais arguições.

Restou, contudo, em relação à infração 04, acolher o entendimento do autuante em relação à resina FC-31D/ST1375 e a resina RA-34U3/ST1375, que segundo alegações do autuado estariam com divergências nas colunas “Fim” e “Fim Calc” do seu BPA, tais alegações não cabe acolhimento, conforme CD com as planilhas dos anexos, às fls. 515 do PAF, na pasta “produção”, o arquivo 03. BPA Mar 07, verificando que as colunas “Fim” e “Fim Calc” para tais resinas encontram-se iguais, felizmente foi gravado pelo autuante todos os arquivos dos BPAs no CD e o autuado não consegue justificar a razão dos números diferentes que apresenta, alegando que vai investigar a questão.

Em consonância com o autuante, a única alegação pertinente é a de que não foi considerada a produção de 377.875 quilos da resina HM-728/ST1375, referente ao mês de novembro/2006, pois ficou demonstrada que tal produção foi computada por engano na resina HM-2528/ST1375, ou seja, segundo o próprio autuante, na hora de selecionar a resina para digitar o valor da produção foi selecionada uma resina que estava próxima. Assim,

não existe Omissão de Entradas para a resina HM-728/ST1375, e também as Omissões de Saídas de 365.500 quilos da resina HM-2528/ST1375, seriam eliminadas e transformadas em Omissões de Entradas de 12.375 quilos.

Isto reduz as omissões de entradas de 2006 para R\$ 315.409,48 (sem computar as novas omissões de entradas de 12.375 quilos da resina HM-2528/ST1375) e reduz as Omissões de Saídas de 2006 para R\$ 119.895,90.

Diante do exposto, bem como da falta de apresentação de provas (Notas Fiscais), fica, parcialmente mantida a infração 04, conforme segue: em 2005, nos valores de R\$ 143.125,66; em 2006, nos valores de R\$ 315.409,48; e em 2007 nos valores de R\$ 477.470,38.

Valores em consonância com os demonstrativos do autuante nos Anexos D-1, E-1 e F-1 (fls. 17 e 18, 66 e 67, 140 e 141 do PAF), totalizando a infração 04 em R\$936.005,52.

Quanto ao argumento de que as multas de infração não podem ser exigidas da Sociedade Incorporadora, não podendo responder pelas multas devidas pela sociedade incorporada, lançadas após a data da incorporação, não cabe acolher tal argumento, pois, em consonância com o disposto no art. 132 do CTN, diversamente do alegado, a fato gerador ocorreu antes da incorporação, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária, bem como o crédito tributário, não satisfeito pela incorporada, já caracterizando a infração apontada e a consequente multa, que compõem o total do crédito tributário já devido e não lançado pelo Estado até a data da incorporação, cabendo a satisfação de tal crédito, na condição de responsável, à incorporadora.

A questão em tela comporta alinhar a lembrança de que o referido art. 132 atribui a incorporadora à responsabilidade pelo tributo devido até a data do ato de incorporação, contudo o que for devido após essa data, não poderia deixar de ser, cabe a sujeição passiva direta do incorporador.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, cabendo a procedência das infrações 01 e 02 e a procedência parcial das infrações 03 e 04, cabendo a exclusão das ocorrências de 25/01/2005 e 25/04/2005, relativa a infração 03, conforme segue.

<i>Infração</i>	<i>Ocorrência</i>	<i>ICMS</i>	<i>Histórico</i>
1		14.574,51	mantida
2		5.368,03	mantida
3		197.612,25	ajustada
4	2005	477.470,38	mantida
4	2006	315.409,48	Ajustada
4	2007	143.125,66	Mantida
<i>Sub.Total Inf. 04</i>		936.005,52	
<i>Total do AI</i>		1.153.560,31	Ajustado

Diante da sucumbência da Fazenda Pública Estadual, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de outubro de 2000.

Cientificado do julgamento, a empresa Brasken S.A., sucessora por incorporação de Politenio Indústria e Comércio S. A., por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 738 a 791), onde argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, tendo em vista que contrariou a realidade material, relativamente às infrações 3 e 4, e após historiar o lançamento, e os principais atos nele contidos, ataca a Decisão de primeiro grau.

Em relação à primeira infração recorrida (infração 3), defende-se contra a parcela mantida no julgamento, sob a argumentação de que “...*embora não tivesse conseguido identificar dentro do prazo legalmente conferido para a apresentação daquela defesa os documentos comprobatórios do recolhimento do ICMS relativamente às importações acobertadas pelas Declarações de Importação a que o Sr. Fiscal se reporta nos anexos C-1 e C-2 do Auto de Infração, em meio aos seus arquivos, os quais certamente demonstrariam a lisura dos procedimentos por ela adotados em relação às importações fiscalizadas; razão pela qual protestou, naquela oportunidade, pela juntada posterior da documentação aludida pela Fiscalização*”.

Informa a seguir que conseguiu localizar os documentos relativos às Declarações de Importação nºs 05/0397458-1 e 04/1332735-8, razão, inclusive para a exclusão das mesmas, quanto do julgamento de primeiro grau.

Quanto as demais comprovações, argui que “...*por se tratarem, em grande parte, de documentos contábeis e fiscais da antiga Politenio Indústria e Comércio S. A., uma das empresas que*

incorporou nos últimos dez anos, enfrentou sérias dificuldades na localização da documentação hábil a demonstrar a lisura dos procedimentos adotados, não apenas em razão de os documentos se referirem a operações que ocorreram a aproximadamente 5 anos, mas também em vista dos critérios distintos de arquivamento e organização do manancial documental que eram adotados pela aludida empresa”.

E prossegue, aduzindo que além do fato do órgão julgador “a quo” não ter diligenciado no sentido de, em homenagem ao princípio da verdade material, tal infração pudesse ser sanada pelo recorrente, preferindo julgar a infração como parcialmente procedente, “...baixando apenas os débitos em relação aos quais o recorrente logrou êxito em identificar a documentação comprobatória do recolhimento do ICMS exigido, pelo simples fato da ora recorrente não ter exaurido a juntada dos demais documentos”.

Após reiterar que “...continua envidando esforços para localizar a respectiva documentação, tendo, inclusive, recorrido a despachantes aduaneiros que atuaram nas referidas importações, e que “resta patente a insubsistência apontada pela fiscalização, posto que conforme se depreende da análise destes, não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS exigido, pelo simples fato de o recorrente ter demonstrado, por amostragem, a regularidade do recolhimento do ICMS ora exigido”.

Finaliza, solicitando que tal infração seja julgada improcedente.

No tocante à infração 4, o recorrente alega a inexistência das omissões apuradas, e constantes do lançamento fiscal, após detalhar o método utilizado pelo autuante para a realização do seu levantamento, e que, por ocasião da apresentação da defesa, apontou equívocos cometidos pelo mesmo, e que resultaram no acatamento dos argumentos defensivos, com a conseqüente redução de valores, no que o órgão julgador de primeiro grau acompanhando a informação fiscal, acolheu.

Todavia, observa que a Junta de Julgamento Fiscal, em que pese os argumentos trazidos ao feito pelo recorrente, apenas acolheu as modificações acatadas pelo autuante, sob o argumento de que não foram apresentados os documentos fiscais que amparassem as alegações defensivas, excluindo, apenas e tão somente a omissão relativa à Resina HM-728/ST1375, mantendo as demais.

Afirma que em função de ter localizado alguns documentos, está “...colacionando, nesta oportunidade, os documentos fiscais que logrou êxito em localizar; o que, por certo, conduzirá à insubsistência do lançamento fiscal, neste particular”.

Argumenta que em função do exíguo prazo concedido pela legislação, “...não foi possível esgotar a revisão dos procedimentos adotados pelo Sr. Auditor Fiscal autuante, com vistas a exaurir a análise das supostas omissões de entradas relativas a todos os produtos listados nos demonstrativos fiscais anexos ao Auto de Infração”.

Reitera que “o recorrente prosseguirá envidando todos os esforços necessários com vistas a analisar criticamente a sistemática de apuração de diferenças de estoques adotada pela fiscalização em relação a todos os produtos arrolados nos demonstrativos fiscais elaborados...”.

Em seguida, pontua produto a produto omitido em cada exercício apurado, indicando os equívocos cometidos ao seu entender, pelo autuante quando da elaboração do levantamento que culminou com a autuação, inclusive aqueles cujas notas fiscais logrou localizar e que se encontram acostadas na peça recursal.

Dessa forma, por exemplo, pontua em relação ao produto RA-34 /STI375, onde alega que embora a omissão apurada pelo autuante fosse de 49.500 kg., não foram computadas quantidades que ingressaram no estabelecimento, fruto de devolução, especificamente de 49.500 kg., ocorrida no mês de janeiro de 2005, que, caso computada fosse, simplesmente indicaria a inexistência de qualquer omissão.

O mesmo se deu em relação ao produto resina S-0729/ST1375, em relação ao qual, por não ter o autuante computado devolução de 49.500 kg., ocorrida em julho de 2005, o que, de igual forma acarretaria a inexistência de diferença, caso computada.

Na mesma situação encontravam-se os produtos 8019-PE/ST1375, FA-41/ST1375, RM-4021/ST1375, IA-59U3/ST1375, TMF-1019D/ST1375, F-2529/ST1375, FI-0221/SS, IB-32/ST1375, AS-57/BB1250, TMS-044/SS, F-7018/SS, FA-31/SS, FA-41/SS, 3019-PE/SS, FC-31D/ST1375, RA-34U3/ST1375, F-2523/ST1375, IA-59U3/ST1375, FA-41/ST1375, IN-34/BB1250 e FH-35/ST1375, sendo que em relação a alguns destes produtos, afirma que embora *“tenha envidado todos os seus esforços a fim de localizar as Notas Fiscais que apontam as quantidades de mercadorias cujas entradas foram desconsideradas pela fiscalização, esta não logrou ainda êxito em acostar aos autos todos os documentos fiscais que serviram de base para a confecção do Balanço de Produto Acabado”*.

Segue, tecendo considerações acerca do princípio da verdade material, no sentido de apreciação das provas trazidas ao feito pelo sujeito passivo, ainda que ultrapassado o momento de fazê-lo, inclusive transcrevendo Hugo de Brito Machado e Hely Lopes Meirelles, citado por Luís Eduardo Schoueri.

Finaliza, solicitando o julgamento da infração como improcedente, para, a seguir, defender tese de que, tendo havido sucessão empresarial, como ocorrido, inexistente a possibilidade de se exigir multa de infração de sociedade incorporadora, atacando, neste ponto, a Decisão de primeiro grau.

Tece, de igual forma, considerações acerca dos conceitos de crédito tributário, obrigação tributária e fato gerador, para afirmar, transcrevendo o artigo 142 do CTN e julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca do conceito de crédito tributário e o momento do seu nascimento, que *“considerando que para existir ‘crédito tributário’ deve haver antes, nos termos do art. 142 do CTN, o respectivo “lançamento”, resta insubsistente a fundamentação na qual se embasou o d. órgão a quo”*.

Transcreve, de igual forma, o artigo 132 do CTN, para afirmar que, tendo a incorporação do autuado pela Brasken S.A. sido realizada em 02 de abril de 2007, e o lançamento ter ocorrido em 16 de dezembro de 2009, e cuja ciência do mesmo se deu no dia posterior, como a norma legal apenas elenca a obrigação do sucessor em relação aos tributos, a multa não se enquadra em tal conceito, e não pode lhe ser imputada, amparando-se, mais uma vez, na doutrina, especialmente Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ricardo Correa Dalla, cujo teor transcreve, bem como decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e do Supremo Tribunal Federal, em decisões não identificadas, uma relativa a aquisição de fundo de comércio, e outra, concernente a multa fiscal punitiva.

Finaliza, solicitando a declaração de improcedência total do lançamento.

Remetido para a PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer opinativo quanto ao Recurso apresentado, a ilustre Procuradora sugeriu a realização de diligência, a fim de que fossem analisadas as planilhas acostadas às fls. 751 a 778, e documentos fiscais constantes às fls. 793 a 815, em cotejo com o levantamento quantitativo remanescente do julgamento de primeira instância (fl. 821), tendo em sessão para apreciação de pauta suplementar realizada em 25 de abril de 2011, sido acatada a sugestão daquele órgão jurídico, e encaminhado o feito para diligência junto ao autuante (fls. 824 a 826).

Este, após análise dos elementos contidos na solicitação e argumentos e documentos acostados ao Recurso Voluntário, emitiu Parecer de fls. 829 a 834, no qual, inicialmente, após discordar do acatamento de defesa ou Recurso fora do prazo, vez entender *“que o CONSEF deve julgar o Processo Administrativo Fiscal baseando-se no RPAF, portanto ou muda-se o RPAF para admitir um maior prazo de defesa para o contribuinte, ou até mesmo os termos para acatar uma defesa fora do prazo. Porém enquanto não for modificado o RPAF, o CONSEF tem que se pautar pelo que está escrito no mesmo, e não pode admitir defesas fora do prazo ou sem motivos que justifiquem serem entregues fora do prazo, pois não o fazendo desta forma está favorecendo o lado das empresas em detrimento do interesse do estado e dos Auditores Fiscais autuantes. Porém do jeito que está o RPAF/99 estas defesas são extemporâneas e não devem ser acatadas.*

Tenho a esclarecer ainda que embora não concorde que a defesa ou Recurso sejam acatados fora do prazo previsto no RPAF, vou responder as solicitações da Diligência e o CONSEF deve resolver se acata ou não esta defesa extemporânea.

Tenho a informar também que as alegações baseadas apenas no BPA (Balanço de Produtos Acabados) do autuado não devem prosperar, conforme já afirmado nas minhas Informações Fiscais, pois estes documentos não podem servir como prova, pois estão sujeitos a manipulações, conforme pode ser visto na minha Informação Fiscal Original (fls. 646 do PAF)”.

Aponta “que embora o autuado em seu Recurso voluntário diga que cometi equívoco em não considerar algumas Notas Fiscais, que só agora depois de 11 (onze) meses ela veio trazer ao PAF, na verdade quem está totalmente equivocada é o autuado, pois estas Notas Fiscais, que ela anexou às fls. 793 a 815, todas estão com código GENÉRICO, além do mais, as Notas Fiscais Nº. 13314, 13315, 13316, e 13317 estão com o CFOP 1949, ou seja, mesmo que não tivessem o código GENÉRICO não deveriam ser levadas em conta no levantamento quantitativo de estoques, e as Notas Fiscais No 269732, 269733, 269734, 269735, 269736, 269737, 269768, 269747, 269748, e 269749 não se encontram no arquivo magnético do autuado, logo não poderiam ter sido consideradas como pode ser visto nos arquivos magnéticos do autuado, que se encontram no CD às fls. 515 do PAF”.

Quanto ao teor da diligência solicitada, informa:

De relação ao produto RA-34/ST1375, verificar se, de fato, ocorreram as devoluções de mercadoria nas quantidades (49.500, 9.375 e 12.375 kg.) e meses apontados (janeiro, maio e julho de 2005): “A devolução de 49.500 kg referente a janeiro de 2005 não havia sido computada, pois as Notas Fiscais Nº 13314, 13315, 13316 e 13317 (fls. 793 a 796 do PAF), estão no arquivo magnético do autuado com código GENÉRICO e com CFOP 1949, conforme já informado na introdução, logo eu não podia adivinhar que estas notas fiscais eram referentes às devoluções desta resina. Quanto às devoluções de 9.375 e 12.375 kg, referentes a maio e julho de 2005, já haviam sido computadas, pois o autuado tinha apresentado as notas fiscais 19.087 e 230.571, como pode ser visto às fls. 35 do PAF.

Ao serem consideradas as Notas Fiscais Nº. 13314, 13315, 13316 e 13317 a omissão de entradas de 2005 para a resina RA-34/ST1375 fica extinta”.

No tocante ao produto S-0729/ST1375, verificar se, efetivamente, não foram computadas as devoluções de 49.500 kg. indicados pelo recorrente no mês de julho de 2005, justifica que “as Notas Fiscais Nº. 231661, 231663 e 231660 de 10/08/2005 (fls. 797 a 799 do PAF), e lançadas em 11/08/2005 também não foram computadas por estarem com código GENÉRICO no arquivo magnético do autuado. Ao serem consideradas estas notas fiscais fica extinta a omissão de entradas de 2005 para a resina S-0729/ST1375”.

Quanto ao produto RM-4021/ST1375, verificar se foi computado no levantamento a devolução de 11.000 kg. da mesma, bem como se a nota fiscal 20.675 foi considerada no demonstrativo original, relativo ao exercício de 2005, responde que “a Nota Fiscal Nº. 20675 (fls. 800 do PAF), lançada em 31/10/2005 não foi computada, pois está com código GENÉRICO no arquivo magnético do autuado. Ao ser considerada esta nota fiscal a omissão de entrada de 2005, da resina RM-4021/ST1375, se reduz para 12.375 kg, sendo o valor do ICMS reduzido para R\$ 9.046,12. Quanto à devolução de 11.000 kg não foi apresentada nenhuma nota fiscal que comprove tal devolução”.

Para o produto resina IA-59U3/ST1375, verificar se as alegadas devoluções ocorridas nos meses de julho e agosto de 2006, e as notas fiscais acostadas pelo recorrente foram levadas em conta, por ocasião do levantamento realizado, sendo informado que “a Nota Fiscal Nº. 256148 (fls. 801 do PAF), lançada em 27/07/2006, e as Notas Fiscais Nº. 258370 e 258374 (fls. 802 e 803 do PAF), lançadas em 29/08/2006 também não foram computadas, pois estão com código GENÉRICO no arquivo magnético do autuado. Ao serem consideradas estas notas fiscais a omissão de entrada de 2006, da resina IA-59U3/ST1375, se reduz para 30.390 kg, sendo o valor do ICMS reduzido para R\$ 22.938,37”.

No caso do produto F-2529/ST1375, verificar se as devoluções argüidas pelo recorrente nos meses de agosto e setembro de 2006, que totalizariam 24.750 kg., bem como as entradas por compras, de 325 kg do produto ocorridas, segundo o Recurso, no mês de setembro de 2006, bem como os alegados 50 kg eventualmente computados a menos pelo autuante, integraram o levantamento original o diligente responde que *“as alegações do recorrente são as mesmas feitas na sua defesa original, portanto vou repetir o que já informei na minha Informação Fiscal Original (fls. 639 a 647 do PAF)”*.

Tenho a informar que as Notas Fiscais de devolução, que são a grande maioria das Notas Fiscais com código “GENÉRICO”, vêm sendo cobradas do autuado desde a intimação específica para apresentação das mesmas (ver e-mail de 18/03/2009 às fls. 237 do PAF), portanto não tem o menor cabimento a alegação do autuado de que não teve tempo para localizar as mesmas. E o que fica evidenciado é que a POLITENO não tinha um completo controle sobre suas atividades, pois não consegue localizar Notas Fiscais importantes, além de digitá-las com código “GENÉRICO” nos arquivos magnéticos. E como o autuado não apresentou nenhuma Nota Fiscal na sua defesa, todas as suas alegações referentes às devoluções devem ser desconsideradas, e como ela foi intimada desde 18/03/2009, não vejo motivo para que seja considerado um prazo extra, pois tem quase um ano que ela diz que está procurando tais documentos. Hoje já faz dois anos e três meses e ela só conseguiu localizar as Notas Fiscais acostadas às folhas 793 a 815 do PAF.

Tenho a informar também que as Notas Fiscais de compras que o autuado alega que não foram consideradas, também deveriam ser anexadas estas Notas Fiscais como prova, pois se elas não foram consideradas, ou foi porque não estavam no arquivo magnético ou porque estavam com algum problema no arquivo magnético, por exemplo com o código “GENÉRICO”, ou com o código errado, ou com CFOP incorreto, etc. Como o autuado não apresentou nenhuma Nota Fiscal de compra, estas alegações também devem ser desconsideradas”.

Quanto ao produto FI-0221/SS, verificar se foram incluídos no levantamento as devoluções de 32.000 kg ocorridas no mês de março de 2006, bem como se a Nota Fiscal 253.414, refere-se, efetivamente, a complemento de preço relativo à nota fiscal 251.038, como alegado, a resposta foi que *“a Nota Fiscal Nº. 253414 (fls. 804 do PAF), de 13/06/2006 foi computada como saída, pois o CFOP da mesma é 5101, e só dá para ver que se trata de uma nota fiscal de complemento de preço no corpo da nota. Acho que o autuado deveria ter utilizado outro CFOP para este tipo de nota, como, por exemplo, o CFOP 5949 ou então colocar valor zero, ou muito baixo, nas quantidades de produtos. Quanto à alegação de devolução de 32.000 kg ocorridas no mês de março de 2006, o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução. Ao ser desconsiderada a Nota Fiscal Nº. 253414 a omissão de entradas de 2006, para a resina FI-0221/SS, se reduz para 35.900 kg, sendo o valor do ICMS reduzido para R\$ 26.120,84”*.

No tocante à resina IB-32/ST1375, verificar se foi computada eventual devolução ocorrida no mês de dezembro de 2006, de 6.875 kg., a conclusão da diligência foi que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

Para a Resina SA-57/BB1250, verificar se a Nota Fiscal nº 260.475 apensada pelo Recorrente, e que se refere à devolução de 22.500 kg ocorrida em setembro de 2006, além das entradas nos meses de maio e setembro do mesmo ano, de 2.500 e 195 kg., respectivamente, foram consideradas no levantamento constante do lançamento original, a resposta foi que *“a Nota Fiscal Nº. 260475 (fls. 805 do PAF), lançada em 26/09/2006 não foi computada, pois está com código GENÉRICO no arquivo magnético do autuado. Ao ser considerada esta nota fiscal a omissão de entrada de 2006, da resina SA-57/BB1250, se reduz para 2.695 kg, sendo o valor do ICMS reduzido para R\$ 1.997,53. Quanto às entradas nos meses de maio e setembro de 2006, de 2.500 e 195 kg., respectivamente, não foram apresentadas pelo recorrente nenhuma nota fiscal que comprove tais entradas”*.

De referência ao produto TMS-0447/SS, informar se as compras de 1.725 kg que teriam ocorrido em abril de 2006, foram ou não consideradas por ocasião do levantamento realizado, a informação do autuante foi no sentido de que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tais compras. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

Quanto ao Produto F-7018/SS, verificar se foram desprezados, conforme alegado, compras de 350 e 100 kg., ocorridas, respectivamente, nos meses de abril e maio de 2006, conforme argüição, a conclusão foi a de que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tais compras. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

Para o produto FA-31/SS, informar se as alegações recursais de que não foram computadas compras no mês de abril de 2006, de 1.625 kg., bem como devolução de 12.600 kg em fevereiro do mesmo ano, são pertinentes, a conferência realizada aferiu que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tais compras no mês de abril de 2006, de 1.625 kg, nem esta devolução de 12.600 kg, em fevereiro do mesmo ano. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

No concernente ao produto FA-41/SS, verificar possível não inclusão no levantamento de 10.000 kg., da mesma, fruto de devolução no mês de fevereiro de 2006, a conclusão foi a de que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

No Produto 3019-PE/SS, informar após verificação, se é pertinente a alegação de que o autuante não considerou entradas de 1.275 kg., 275 kg e 25 kg., que teriam ocorrido, respectivamente, nos meses de abril, maio e setembro de 2006, conforme informado, diz que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tais entradas. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

Para o produto F-2523/ST1375, as alegadas entradas por devolução de 222.750 kg., ao invés dos 49.500 kg., lançados no mês de janeiro de 2007, o que implicaria em diferença não computada de 173.250 kg., têm pertinência aduz que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tais entradas por devolução de 222.750 kg, foram apresentadas apenas as Notas Fiscais N°. 268249 e 268257, que somadas dão 49.500 kg, informadas pelo autuado antes da lavratura do Auto de Infração e digitadas no SAFA, pois estão com código GENÉRICO no arquivo magnético do autuado, conforme pode ser visto no Anexo F-7 às fls. 153 do PAF. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”*.

Quanto ao produto IA-59U3/ST1375, informar após verificação, se a quantidade de 247.500 kg de tal resina, ingressados em fevereiro de 2007 foram, como alegado, desprezados do levantamento realizado, responde que *“As Notas Fiscais 269732, 269733, 269734, 269735, 269736, 269737, 269768, 269747, 269748, e 269749 (fls. 806 a 815 do PAF) não se encontram no arquivo magnético do autuado, logo não poderiam ter sido consideradas. Ao serem consideradas estas notas fiscais fica extinta a omissão de entradas de 2007 para a resina IA-59U3/ST1375”*.

Quanto ao produto FA-41/ST1375, informar após checagem, se devoluções acaso ocorridas em janeiro e fevereiro de 2007, apontadas pelo recorrente, correspondem aos valores lançados no demonstrativo do Auto de Infração, a resposta é que *“o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução de 24.750 kg em janeiro de 2007, temos apenas as Notas Fiscais n°. 270498 de 28/02/2007 (devolução de 24.750 kg), 5625 de 30/03/2007 (devolução de 8.250 kg), e 25759 de 28/02/2007 (entrada de 12.375 kg), informadas pelo autuado e digitadas no SAFA, pois estão com código GENÉRICO nos arquivos magnéticos, conforme pode ser visto no Anexo F-*

7 às fls. 153 do PAF. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”.

Na Resina IN-34/BB1250, informar se as entradas de 25.000 kg por devolução, no mês de fevereiro de 2007, foram ou não consideradas no resultado apurado como omitido, diz que “o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”.

No produto FH-35/ST1375, verificar se as devoluções de 24.750 kg do mês de março de 2007 foram ou não incluídos no levantamento, informa que “o recorrente não apresentou nenhuma Nota Fiscal que prove tal devolução. Alegações baseadas apenas no BPA do recorrente não devem ser consideradas como já exaustivamente citado nas minhas Informações Fiscais”.

Concluindo, arremata que devido às verificações realizadas e as respostas fornecidas, a omissão de entradas de 2005 passa a ser de R\$ 64.954,98 ao invés dos R\$ 143.125,66 do Anexo D-1 constante às fls. 17 e 18 do PAF, a omissão de entradas de 2006 passa a ser de R\$ 242.543,06 ao invés dos R\$ 315.409,48 que já havia sido reduzido no Anexo E-1 de fls. 66 e 67, ao passo que a omissão de entradas de 2007 passa a ser de R\$ 351.077,08 ao invés dos R\$ 477.470,38 do Anexo F-1 de fls. 140 e 141 do PAF.

Cientificada do teor da diligência, (fls. 837 e 838), o recorrente manifesta-se, historiando o processo, para insurgir-se contra os seus resultados, pelo fato do denominado BPA (Balanço de Produto Acabado), especialmente os “Relatórios de Produção” não ter sido considerado como hábil para a realização dos ajustes pretendidos, apenas considerando as movimentações comprovadas através de notas fiscais, repetindo, a seguir, as mesmas indicações de divergências que já haviam sido apontadas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, e, inclusive motivadores da diligência solicitada pelo relator, para, de igual forma repisar que “*embora a requerente tenha envidado todos os seus esforços a fim de localizar as Notas Fiscais que apontam as quantidades de mercadorias cujas entradas foram desconsideradas pela fiscalização, esta não logrou ainda êxito em acostar aos autos todos os documentos fiscais que serviram de base para a confecção do Balanço de Produto Acabado*”, para, em conclusão, afirmar que “*no entanto, tal fato não é suficiente para descaracterizar as provas já apresentadas, já que o Balanço de Produto Acabado se afigura como prova idônea, que não pode ser desprezada por esses i. julgadores*”.

Retornando para conhecimento e manifestação do autuante, este, às fls. 871 e 872, aduz que em relação à infração 3, não foi feita nenhuma alegação nesta nova defesa do autuado, o mesmo ocorrendo em relação à infração 04, onde, de igual forma, não acostou ao processo nenhuma prova representada por nota fiscal que, de forma efetiva comprovasse os equívocos alegados em suas intervenções ao longo do feito, razão pela qual reitera os termos da informação fiscal prestada inicialmente no processo.

Parecer da PGE/PROFIS (fls. 876 a 878), após adotar o relatório o contido às fls. 713/723 dos autos, opina que em função da análise do processo, bem como do resultado da última diligência realizada, no qual foram feitos alguns ajustes e correções no levantamento quantitativo, diante das provas produzidas pelo recorrente, resultando na diminuição do valor de débito.

De relação às demais argumentações recursais, pelo fato de não terem sido carreados ao processo os documentos fiscais que comprovassem a devolução alegada, não se pode realizar qualquer outra exclusão do lançamento.

Em relação ao argumento do recorrente de que a empresa sucessora não responde por multas devidas pela sucedida, por conta do disposto nos artigos 132 e 133 do CTN, posiciona-se no sentido de que no caso da sucessão empresarial engendrada por uma incorporação, a empresa incorporadora assume todo o patrimônio da empresa sucedida, açambarcando tanto os direitos por ela incorporados ao seu patrimônio, quanto às obrigações já constituídas.

E continua seu raciocínio: “*entender possível a impossibilidade da não transferência das multas ao sucessor, seria conceder ao sucedido transferir mais do que efetivamente possui e ao sucessor um enriquecimento sem causa. Neste passo, toda dívida consolidada no momento da incorporação há de ser transferida ao sucessor*”.

Posiciona-se, quanto ao fato de que “*no que toca a questão da pessoalidade da pena ou da não transferência da mesma aos sucessores, utilizados por alguns contribuintes como motivo principal para pretensão de exclusão da multa, há que se fazer uma breve digressão sobre o que se entende como por infração administrativa penal e infração penal administrativa*.”

Neste diapasão, faz-se necessário tracejarmos a diferença entre o ilícito penal e o ilícito administrativo. Os ilícitos penais traduzem sempre uma turbação da ordem pública e social, atingindo a essência do Estado soberano, enquanto nos ilícitos administrativos a violação atinge apenas os direitos e deveres de colaboração com a Administração Pública.

Nestes termos, em que pese os dois ilícitos serem ontologicamente iguais, por derivarem de um mesmo tronco principiológico, os mesmos diferem na eficácia dos seus conseqüentes normativos, que direcionam a pessoalidade ou não das sanções. Aliás, foi esta interlecção realizada pelo legislador complementar, quando distingue no CTN penas de caráter pessoal ou não.

Neste entendimento do problema trafega o escólio do jurista Ruy Cerne Lima, verbis:

‘a) enquanto as penas criminais são incomunicáveis, as administrativas, sob forma de multa, podem ser reclamadas dos sucessores do infrator;

.....

b) enquanto as penas criminais visam exclusivamente a punição, as administrativas cumulam punição e reparação de dano’.”

Após tal raciocínio, discorda da argumentação da recorrida, quanto à impossibilidade de transferência das multas do sucedido ao sucessor empresarial, tendo em vista que as sanções intransmissíveis e incomunicáveis dizem respeito às infrações penais administrativas, inclusive discriminadas no artigo 136 do CTN, e não, como quis induzir o recorrente, às infrações administrativas.

Conclui, opinando pelo acolhimento de parte das razões recursais, e pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Analisarei, inicialmente, o Recurso Voluntário, em relação ao qual observo que se refere às infrações 3 e 4 do lançamento.

Primeiramente, em relação à solicitação da realização de diligência, requerida pelo recorrente para a infração 4, não posso acolhê-la, em função de que, entendendo presentes os elementos necessários para o julgamento do feito, sem que paire qualquer dúvida a respeito da matéria ora discutida.

Isso por que, tal pedido não é uma imposição do recorrente, mas sim, uma faculdade do julgador, diante de fato objetivo apontado no processo e que mereça esclarecimento ou exclusão, bem como existindo dúvida quanto a qualquer aspecto do processo. A propósito, o artigo 147, inciso I, do RPAF/99, determina que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável. E tais elementos se encontram presentes nos autos, de forma que, nenhuma dúvida sobre os fatos existe, motivo pelo qual o pedido formulado fica indeferido, até por que, no exercício da prerrogativa do julgador, o feito foi diligenciado, em diversas oportunidades de relação à infração 4, inclusive por este relator, atendendo a solicitação da PGE/PROFIS. Dessa forma, não cabe nesta fase processual mais qualquer pedido neste sentido.

Por oportuno, permito-me tecer algumas rápidas considerações quanto ao inconformismo do nobre autuante expressado na sua última diligência fiscal, em relação ao que denomina “*acatamento de defesa ou Recurso fora do prazo*”: inicialmente, não houve qualquer acatamento de defesa ou Recurso fora do prazo, vez que, caso tal afirmativa fosse verdadeira, o próprio sistema da Secretaria da Fazenda indicaria que os mesmos seriam intempestivos, cabendo à administração fazendária a adoção das necessárias e devidas providências previstas na legislação. Se, contudo, tal argumento referir-se à realização de diligências diante da apresentação pela empresa autuada e sua sucessora de novos documentos fiscais, algumas observações adicionais merecem ser tecidas.

A primeira delas é a de que, muitas vezes busca-se a verdade material, objetivo maior do processo administrativo fiscal, inserto no espírito da norma que é o da tal procura, e do exercício dos princípios do contraditório e da ampla defesa, previstos no artigo 5º da Constituição Federal. Isso não significa dizer que o sujeito passivo, ao seu talante e vontade, podem, a qualquer momento, produzir prova processual, mas a possibilidade de se manifestar quando da prática de ato que alterou o lançamento original.

Esta manifestação não pode, de forma alguma, ser tida com defesa, até por que não obedece ao mesmo prazo desta, mas como conhecimento dos atos praticados, e direito de falar no processo diante de fato novo, no caso, das inúmeras diligências realizadas.

E este Conselho de Fazenda tem por norma, agir, não em prejuízo de uma parte, e em benefício de outra, mas de forma imparcial, e sempre buscando a necessária justiça fiscal. E neste sentido os documentos trazidos ao processo pelo sujeito passivo, o foram em oportunidades nas quais poderia fazê-lo, a saber, na apresentação da defesa, e na interposição do Recurso Voluntário.

Parto agora para a análise do mérito da infração 3, que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido nas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, tendo em vista que o contribuinte, mesmo intimado para apresentar os processos de importação referentes às Declarações de Importação faltantes, deixou de apresentar vinte e um processos, dos quais, em sete destes não foi possível comprovar a existência de qualquer Documento de Arrecadação relativo ao pagamento do imposto.

Nesta seara, o deslinde da questão resume-se à exclusiva produção da devida prova material por parte do Recorrente, que, não satisfeito com o resultado do julgamento, deveria trazer ao feito, com a devida e necessária precisão e indicação aqueles elementos de que dispusesse, no sentido de demonstrar, de forma cabal, que a acusação fiscal, de fato, não pode prosperar, e a única maneira que possui para desconstituir a mesma, é somente através da produção da prova, via documental hábil que comprove o recolhimento do tributo por ocasião da importação, vez que segundo a autuação, tais dados não constam do sistema de arrecadação da Secretaria da Fazenda.

Diante do fato de, como mencionado acima, o cerne do presente Recurso, resumir-se a questão meramente vinculada à verdade material, não tendo qualquer outra implicação, cabe apenas ao julgador, à vista das peças existentes no processo, examinar os elementos constantes nos demonstrativos e documentos colacionados pelo autuante, confrontando-os com aqueles apresentados pelo recorrente, e os valores ajustados após as diversas diligências realizadas no feito, em nome da obtenção da verdade material acima mencionada.

Neste ponto, algumas observações são pertinentes. Apesar da extrema qualidade do corpo de defensores do recorrente, é sabido que alegações destituídas de prova não podem ser consideradas em qualquer julgamento, independente da esfera de apreciação, inclusive no processo administrativo fiscal, muito embora este esteja revestido de algumas peculiaridades, e obedeça a princípios próprios.

Por outro lado, muito embora existam em alguns ramos do direito aquilo que na argumentação recursal para desconstituir a infração, o recorrente denomina de “*fato de o recorrente ter demonstrado, **por amostragem**, a regularidade do recolhimento do ICMS ora exigido*” (grifo do

relator), vez inexistir prova por amostragem em direito tributário em relação a este aspecto, ainda mais se considerarmos que estamos tratando de recolhimento de tributo.

Isso por que, muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e Recursos a ela inerentes*”, neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a “prova por amostragem”, à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo do AgRg no RESp 659521/SP, no qual o relator, ministro Francisco Falcão, exarou a seguinte Decisão:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido entendeu que no mandado de segurança, mesmo que preventivo, a necessidade de prova documental pré-constituída impede a aceitação de amostragens ou eventuais levantamentos elaborados unilateralmente pela impetrante e, ‘in casu’, nem isto foi apresentado, restando inadequada a via do mandado de segurança, instrumento constitucional que serve também para evitar lesão futura, mas desde que a direito decorrente de relação jurídica certa e determinada. (grifos do relator)

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, às fls. 69, após conceituar prova como “*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*”, afirma na p. 78 que “*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carrear prova aos autos*”, o que significa dizer que cabe apenas e tão somente à Recorrente trazer tais provas que diz possuir, contudo, não estão presentes nos autos.

Também é sabido que no caso da acusação fiscal, a simples apresentação dos documentos de arrecadação relativos às operações de importação realizadas pela empresa Politenio Indústria e Comércio S.A., seriam a única forma de comprovar o recolhimento do imposto, após verificação quanto à autenticidade de tais documentos.

Isso por que no contencioso tributário, não poderá ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário que, por sinal, oferecendo, assim, maior possibilidade de apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

A lei tributária não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela. Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação tributária.

No presente caso, não há que se falar em aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, que, sabidamente é aplicado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de Estado da Bahia, na forma de previsão legal, sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração.

Dessa forma, não fazendo a produção da prova necessária, incorreu o recorrente na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso admitir a sua argumentação recursal quanto a este item da autuação, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem.

No tocante à infração 4, no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias realizado, e objeto desta infração, a questão cinge-se a discussão de fato, da ocorrência ou não das omissões apuradas, e objeto de cobrança no lançamento ora em julgamento. A empresa sucessora do autuado, em sede de Recurso Voluntário, apresenta divergências quanto àquele elaborado pelo autuante, indicando.

Neste ponto, busca-se a verdade material, ou seja, esta busca no curso do processo administrativo fiscal contempla todas as teorias sobre a verdade, pois que, ora se busca a verdade das coisas ou os fatos, ora se busca a verdade dos relatos ou enunciados, ora se busca a verdade dos resultados e aplicações práticas do conhecimento e assim por diante.

Odete Medauar (in A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, Pág. 131), entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.”*

Por outro lado, para Hely Lopes Mirelles, *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.* (in *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Pág. 581).

Diante do fato de que a busca da verdade material é fundamentada no interesse público, deve ser buscada de forma harmoniosa, persistente, respeitando o conjunto de princípios do direito positivo, onde temos a aplicação do direito com o fim maior de se fazer justiça. Por tal razão, percebe-se claramente que a regra de condução da instrução probatória é atribuída ao órgão responsável da Administração, com poderes de agir *de ofício*. De forma complementar, cabe aos interessados a participação probatória, e no caso presente, o recorrente.

A natureza declaratória da atividade do lançamento torna-se de fundamental importância e ajuda a entender o conceito da verdade material: ao declarar algo, a sua alteração só é possível por erro de fato. Não é possível que fato que não ocorreu, mas que não impugnado, ou com documentos de impugnação juntados num momento inoportuno, seja considerado como ocorrido.

Ao curso de todo o feito, e já decorreram quase três anos entre a constituição do crédito tributário e este momento, em inúmeras oportunidades, nas quais o processo foi convertido em diligências, o sujeito passivo foi chamado para comprovar as suas alegações, sem que, entretanto, conseguisse trazer de forma plena, as necessárias provas que pudessem elidir, como pretende, a acusação fiscal, senão apenas de forma parcial, com alegações tipo *“está envidando esforços para apresentar...”*, ou *“ao curso do processo apresentará...”*, o que, infelizmente, não aconteceu até o presente momento. Desta forma, ao julgador, cabe apenas e tão-somente exarar a sua Decisão estribado naqueles elementos que, de fato, foram trazidos aos autos, e não os que se pretenderam ou foram prometidos trazer, e não poderia ser diferente.

As alegações, tanto defensivas, quanto recursais foram devidamente analisadas, e feitas as devidas e necessárias reduções naqueles itens do levantamento cujos documentos fiscais foram apresentados, e que se encontravam eivados da necessária idoneidade e legalidade.

A este respeito, o recorrente intenta que sejam considerados para efeito de redução das diferenças apuradas no lançamento, lançadas em seu BPA, o que não posso acolher, tendo em vista que tal documento não se encontra elencado na legislação como documento fiscal, e sendo o levantamento quantitativo de estoques calcado unicamente nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo, especialmente o livro Registro de Inventário e Notas Fiscais de aquisições de mercadorias e de Saídas de Mercadorias, além dos arquivos SINTEGRA, documentos outros de natureza para ou extra fiscais não podem ser analisados, sequer considerados para efeito de seu resultado.

Isso devido ao fato de que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, além do já analisado nas linhas acima, e 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 esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio 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"*.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da 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), que estabeleceu, com suas alterações posteriores, e em consonância com a legislação hierarquicamente superior, inclusive a Lei Complementar nº 87/96, o rol dos documentos fiscais próprios para a realização de cada operação sujeita à incidência do ICMS.

E em tal raciocínio, temos que para as operações praticadas pelo recorrente, a nota fiscal é este documento exigível não somente para a comprovação de suas operações, como, primordialmente, para efeito de destaque e cálculo do imposto, não podendo ser substituída em tal função, por outro documento, especialmente de caráter e natureza não fiscal.

Deste princípio da legalidade, decorre que no direito tributário a autoridade tributária, de maneira vinculante e obrigatória, deve proceder ao lançamento quando verificar a ocorrência de um fato caracterizado como infração à legislação.

No direito tributário, onde a obrigação nasce da lei, cabe à autoridade administrativa ater-se única e exclusivamente ao disposto nela previsto, ainda que sem o auxílio do contribuinte, deve proceder à verificação da ocorrência do fato gerador e declarar a sua ocorrência através do lançamento.

Por outro lado, a pretensão do recorrente de que documentos sem a característica de fiscais possam ser considerados ao seu amparo, como comprobatórios das operações objeto da autuação por omissão de registro de mercadorias, de igual modo não pode ser acolhida, isso por que a legislação estadual, especialmente a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), estipula nos artigos 28 a 37 a forma de lançamento e apuração do ICMS, mencionando, inclusive, que o imposto será calculado, aplicando-se a alíquota cabível à base de cálculo prevista para a operação tributada, obtendo-se o valor que será debitado na escrita fiscal do contribuinte.

Estabelece ainda, em seu artigo 47, inciso V, que constitui penalidade à legislação tributária estadual, passível de aplicação de multa no percentual de 150%, o não recolhimento tempestivo do imposto nas seguintes hipóteses:

- a) quando a mercadoria estiver sendo transportada sem documentação fiscal, ou acompanhada de documentação fiscal inidônea;
- b) quando a mercadoria for encontrada em qualquer estabelecimento, desacobertada de documentação fiscal idônea;
- c) quando a mercadoria for entregue a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;
- d) quando o mesmo documento fiscal acobertar, mais de uma vez, o trânsito de mercadoria;
- e) quando houver emissão de documento fiscal com numeração ou serialização em duplicidade;
- f) quando houver divergência de informações entre as vias do mesmo documento fiscal;
- g) quando for consignada quantia diversa do valor da operação no documento fiscal;
- h) quando houver rasura, adulteração ou falsificação nos documentos e livros fiscais ou contábeis;
- i) quando não houver a emissão do documento fiscal ou for emitido documento inidôneo, na saída ou entrada de mercadoria;
- j) quando o valor do imposto a recolher for fixado através de arbitramento, inclusive em estabelecimento não inscrito, exceto na hipótese de incêndio do estabelecimento, caso em que se aplica a multa prevista no inciso III do mesmo artigo;
- k) quando se constatar qualquer omissão ou ação fraudulenta diversa das especificadas expressamente na mesma Lei;

Por outro lado, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia então em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97 estabelecia em seu artigo 142 que *“além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, **emissão de documentos, escrituração das operações e prestações**, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte”, dentre outras, “exibir ou entregar ao fisco os livros e documentos fiscais previstos na legislação tributária, bem como levantamentos e elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte”, além de “exigir do estabelecimento vendedor ou remetente das mercadorias, ou do prestador do serviço, conforme o caso, os **documentos fiscais próprios**, sempre que adquirir, receber ou transportar mercadorias, ou utilizar serviços sujeitos ao imposto”* (grifos do relator).

Dessa forma, se no estabelecimento da sucedida do recorrente adentraram mercadorias, haveria o dever legal de exigir que os mesmos estivessem acobertados pela necessária e legal documentação fiscal, o que não ocorreu, ao menos diante dos documentos acostados à lide.

O conceito de documentos fiscais é o de são aqueles que se destinam a comprovar os lançamentos sujeitos à fiscalização, devendo a empresa manter um arquivo destinado a reunir a documentação que esteja sujeita à fiscalização estadual.

Impende, também, esclarecer que a escrituração fiscal não se confunde com escrituração contábil. No Auto de Infração, os levantamentos foram efetivados, e não poderia ser diferente, com base nos dados fiscais do contribuinte, na forma descrita por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário, o foi com base na escrituração fiscal, e ainda que baseada na escrituração contábil, tais documentos que o recorrente entende que devam ser acatados, não se encontram no rol daqueles passíveis de possuir validade jurídica quanto a este aspecto, ainda que tais documentos possam estar presentes na contabilidade.

Os documentos de cunho fiscal apresentados pelo recorrente nas diversas fases do processo foram devidamente acatados pelo autuante, nas diversas oportunidades nas quais se manifestou ao longo do processo, sendo concedidas todas as oportunidades para que a verdade material viesse à tona, numa situação em que o ônus da prova cabia exclusivamente ao Recorrente.

Se existe saldo remanescente da autuação, isso se deve ao único motivo de que não houve a produção da prova de que as operações alcançadas pelo lançamento o foram ao amparo da emissão de documentos fiscais hábeis e válidos, até por que aquelas cujas notas fiscais foram apresentadas pelo sujeito passivo ao longo da tramitação do feito, reitero, foram analisadas e sendo relacionadas aos produtos e não consideradas no levantamento inicial, incluídas no mesmo, implicando na redução, e até mesmo inexistência de débito de relação a alguns produtos, conforme teor da última diligência fiscal realizada.

A legitimidade da nota fiscal é conferida por meio de autorização de impressão fornecida pela autoridade fazendária, e sua utilização depende desta autorização prévia, para ser considerada idônea, sendo o documento mais importante do campo tributário exigido pela legislação, fazendo parte das obrigações acessórias, que, na maioria das vezes, faz com que ocorra a obrigação principal, em se tratando de operação tributável, como no caso presente.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Quanto ao argumento recursal de que, em função da sucessão ocorrida na empresa autuada, que foi incorporada pela empresa Braskem S/A, algumas considerações merecem ser tecidas:

Inicialmente, concordo com as considerações a respeito do tema constantes do Parecer opinativo da PGE/PROFIS, cujo relatório, neste momento me alinho, ao tempo em que avanço ainda um pouco mais a respeito.

A responsabilidade tributária caracteriza-se pelo fato de que uma terceira pessoa que não seja contribuinte, ou seja, a princípio não teria qualquer relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação principal, fica obrigado, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação, por força de determinação legal.

A despeito de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de vínculo de qualquer natureza entre o sujeito responsável e o fato imponível, o que significa dizer que a norma legal não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, de forma aleatória ou indiscriminada, mas somente pessoa que, ainda que não tenha relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte de direito ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

A lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. Vale salientar que o artigo 129 do CTN esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato impositivo que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão.

O mesmo dispositivo enumera quem são os responsáveis tributários por sucessão:

(...) "A pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do respectivo ato pela pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada".

Tal instrumento legal (CTN) estipula, ainda, algumas situações quanto à responsabilidade por sucessão do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Com o advento da Lei Complementar n.º 118/05, que alterou o CTN, a sucessão não se aplica nos casos em que a aquisição seja resultado de alienação judicial de processo de falência ou recuperação judicial, salvo se o adquirente for sócio da sociedade empresária falida ou em recuperação judicial, parente em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim do devedor falido ou em recuperação judicial ou de seu sócio, ou ainda se identificado como agente do devedor visando fraudar a sucessão tributária, o que diga-se, não é o caso do recorrente, vez que a sucessão se deu por incorporação, situação lícita e prevista na própria legislação empresarial.

Outro ponto importante é o disposto no art. 123 do CTN que torna ineficaz qualquer convenção entre particulares com a finalidade de alterar a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, não podendo ser oposta contra a Fazenda Pública.

Ao abraçar a tese recursal, o recorrente simplesmente desconhece o teor do artigo 129 do CTN, o qual se reporta à expressão "*crédito tributário*", que nada mais é do que o doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Malheiros, 2007, página 199, conceitua como (...) "*o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional)*".

Crédito tributário seria, pois, o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o sujeito ativo pode exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da **penalidade pecuniária**, que vem a ser o objeto da relação obrigacional. Reforce-se que a obrigação tributária não é afetada por nenhuma circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade. Exemplo: o lançamento pode ser nulo por falta de defesa, mas a obrigação tributária respectiva permanece intacta. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

Teria então o conceito de crédito tributário, sentido amplo, abarcando, reitere-se, não somente o tributo, mas de igual forma, a penalidade pecuniária que poderia ser definida como toda multa representada em expressão monetária (dinheiro ou pecúnia), imposta a um infrator, sobre cujo patrimônio incide. Pode ser aplicada, quer como pena acessória, ou isoladamente.

Logo, neste raciocínio, ainda que havendo como no presente caso, sucessão via incorporação da empresa Politen, originalmente o autuado, pela empresa Brasken S.A., esta, na qualidade de incorporadora, assume o ônus, não somente em relação às infrações de natureza tributária cometidas pela incorporada, antes do processo de reorganização societária, como, de igual modo, pela incidência de qualquer penalidade resultante do não cumprimento de obrigação tributária, ou lançamento de ofício.

No âmbito deste órgão, tal matéria não mais apresenta qualquer controvérsia de julgamento, ao analisarmos, por exemplo, os Acórdãos nº. 0351-11/11 e 0349-11/11, ambos da Primeira Câmara de Julgamento Fiscal, os quais tiveram como relatores, inclusive, representantes das classes empresariais e 0167-12/11, da Segunda Câmara de Julgamento Fiscal.

Neste último, a ilustre Relatora, Conselheira Mônica Roters, assim se expressou:

“A sucessão, quer seja por incorporação, fusão e cisão, envolve operações societárias no sentido de que uma pessoa jurídica transfere a outra um conjunto de direitos e obrigações, ativos e passivos, de forma tal que, sem que haja solução de continuidade, uma pessoa jurídica prossiga uma atividade até então exercida pela outra.

Assim configurada, uma sucessão negocial implica transferência de responsabilidade de pagamento de tributos (lançados, em vias de lançamento ou a serem lançados), observados, evidentemente, aqueles alcançados pela decadência ou pela prescrição.

Neste sentido o Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 129, 132 e 133 prevê as consequências jurídico-tributárias quando da sucessão entre empresas, conforme transcrevo.

(...)

Por outra banda, o mesmo CTN estabelece, salvo disposição em contrário, que 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.

No entanto, a doutrina e jurisprudência pátrias encontram-se divididas no que concerne à transmissibilidade das multas à empresa sucedida. Filio-me, juntamente com a PGE/PROFIS, à corrente de que as multas moratórias ou punitivas integram o passivo da empresa sucedida.

E, nesta linha tem se posicionado o STJ, em diversas decisões, cujas ementas como exemplos abaixo transcrevo e que tem, como colocado pela PGE/PROFIS, a competência, atualmente, de interpretar a norma Federal, no caso o CTN.

(...)

RECURSO ESPECIAL Nº1085071/SP (2008/0187767-4)

Data do Julgamento: 21 de maio de 2009

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. “Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. E devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento” (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).

3. Recurso especial provido.

Observando que as decisões do STF trazidas pelo recorrente são decisões prolatadas nas décadas de 70 e 80, enquanto as aqui exemplificadas são mais recentes”.

Com efeito, durante algum tempo a interpretação da matéria no âmbito do STF divergiu do entendimento do STJ. Todavia, diante do fato de ser o direito dinâmico, a jurisprudência não se apresenta como imutável, nem arraigada a interpretações estáticas, ao contrário. Entretanto, as decisões recentes como as aqui trazidas, refletem o pensamento atual sobre o assunto.

E como prova de que sobre a questão não paira mais qualquer sombra de dúvida, no âmbito do Poder Judiciário, muito embora durante um lapso de tempo a matéria tenha gerado algumas controvérsias, inclusive no âmbito dos Tribunais Superiores, hoje não mais existentes, conforme já acima referido, posso ainda citar como exemplo a magistral Decisão constante do REsp 923012/MG, publicado no Diário do Poder Judiciário de 24/06/2010 pelo qual o Superior Tribunal de Justiça, através do Ministro Luís Fux apreciou matéria relativa ao tema, assim decidindo:

"Ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990).

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)."

No corpo de tal Decisão, o ilustre relator pontua que:

"Trata-se de Recurso especial interposto por COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS, sucessora por incorporação de Indústrias Müller de Bebidas Ltda., com fulcro nas alíneas "a", "b" e "c", do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/MG, assim ementado:

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida."

Ou seja: tal Decisão versa, especificamente sobre o tema "responsabilidade tributária por sucessão de pessoa jurídica". Pelo texto, se constata que tal sucessão ocorreu por incorporação, tal como no caso ora examinado.

E prossegue a Decisão, que espanca, de forma definitiva, qualquer dúvida acaso ainda existente a respeito de tal tema:

"No tocante ao segundo ponto suscitado, qual seja, a responsabilidade da sucessora- empresa incorporadora - pela multa aplicada à empresa incorporada, impõe-se o conhecimento do Recurso, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.

Deveras, a questão não é nova nesta Corte Superior, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). Recurso especial provido.

(REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009) **TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIASUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.**

1. Não se conhece do Recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os **créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"**, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009)

EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. SUCESSÃO DE EMPRESAS RECONHECIDA PELA CORTE A QUO. REEXAME. SÚMULA 7 DO STJ. MULTA. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA.

(...)

3. Quanto à multa, tem-se que os encargos incidentes sobre o tributo (multa, juros, etc.) integram o passivo patrimonial da empresa sucedida, razão pela qual por eles responde a sucessora. Precedente: (REsp 1017186/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008)

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009)

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.

2. Recurso especial provido.

(REsp 544.265/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/11/2004, DJ 21/02/2005 p. 110)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso especial provido.

(REsp 745.007/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 299)

EXECUÇÃO FISCAL - MULTA MORATORIA - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O SUCESSOR TRIBUTARIO E RESPONSÁVEL PELA MULTA MORATORIA, APLICADA ANTES DA SUCESSÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990 p. 13245)

Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa a Responsabilidade dos Sucessores, in verbis:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naqueles insculpida aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição.

Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, litteris:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

Saliente-se, por oportuno, que caso o recorrente pretenda a simples dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos do artigo 159 do RPAF/99 (ter sido induzido a erro por orientação ou comportamento de funcionário fiscal, ter agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração, ou agido por força maior ou caso fortuito), deve submeter seu pleito à Câmara Superior deste órgão, a quem cabe tal julgamento, em instância única, nos termos do § 1º do artigo 169 do mencionado dispositivo regulamentar.

Dessa forma, diante de tais argumentos, cristalino está não somente o direito do sujeito ativo da relação jurídica tributária de exigir, como, de igual forma, a obrigação do sujeito passivo, no caso, recorrente, de assumir o ônus do recolhimento da multa que lhe foi imputada no presente lançamento, razão pela qual não posso acolher tal pleito, nem alinhar-me a tal raciocínio.

Por todas estas razões, entendo que o Recurso Voluntário deva ser parcialmente provido, apenas quanto à infração 4, a qual passa a ter os seguintes valores, relativamente ao ICMS devido: R\$ 64.954,98 para 2005; para 2006 passa a ser de R\$ 242.543,06, ao passo que a omissão de entradas de 2007 passa a ser de R\$ 351.077,08.

Quanto ao Recurso de Ofício, vemos que duas infrações apontadas no lançamento são submetidas à convalidação da instância superior, a saber, a infração 3 e a 4. Em ambas, a desoneração ocorreu em função de elementos de prova trazidos ao processo pela empresa autuada e/ou sua sucessora, em estrita consonância com o princípio da verdade material, tantas vezes abordado neste voto.

No que concerne à infração 3, que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS devido nas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, tendo em vista que o contribuinte foi intimado para apresentar os processos de importação referentes às Declarações de Importação faltantes, bem como deixou de apresentar vinte e um processos, dos quais, em sete destes não foi possível comprovar a existência de qualquer documento de arrecadação relativo ao pagamento do imposto, o que levou à cobrança do mesmo, por ocasião do lançamento.

De igual maneira, é questão relativa à verdade material, já analisada anteriormente, e sobre a qual me eximirei de tecer novos comentários, diante do fato de que, dos sete documentos faltantes, ainda em sede de apreciação pelo primeiro grau, foram apresentados dois deles, o que levou, como não poderia deixar de ser, à desoneração das parcelas nas quais ficou comprovado o recolhimento do tributo relativo às operações.

No que concerne à infração 4, que trata de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, observo que o mesmo foi realizado de acordo com o artigo 936 do RICMS/97 então vigente, bem como da Portaria nº 445/98 que regulam os procedimentos a serem adotados em casos de igual natureza, tendo todas as arguições e anotações do sujeito passivo

sido avaliadas pelo próprio autuante, o qual efetivou as reduções que entendia procedentes, o que ocasionou a redução do lançamento para o valor julgado.

Note-se que o julgamento realizado observou o regramento legal, bem como buscou de forma incontestada a verdade dos fatos, sendo a desoneração baseada em fatos e dados numéricos. Por tais razões, o Recurso de Ofício não deve ser provido, tornando-se definitivos os valores julgados.

INFRAÇÃO 4			
EXERCÍCIO	VL.R. ORIGINAL (R\$)	VL.R. JJF (R\$)	VL.R. CJF (R\$)
2005	143.125,66	143.125,66	64.954,98
2006	565.940,67	315.409,48	242543,06
2007	477.470,38	477.470,38	351.077,08
SUBTOTAL (70%)	1.186.536,71	936.005,52	658.575,12
SUBTOTAL DAS DEMAIS INFRAÇÕES (MULTA DE 60%)			217.554,79
			876.129,91

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281076.0013/09-7, lavrado contra **POLITENO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$876.129,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$217.554,79 e 70% sobre R\$658.575,12, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão fazendário competente homologar os valores recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS