

PROCESSO - A. I. N° 269102.0016/12-6
RECORRENTE - JOSÉ FERNANDES COSTA PEREIRA & CIA. LTDA. (SUPERMERCADO COSTA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF n° 0228-01/12
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
INTERNET - 04/07/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0193-11/13

EMENTA: ICMS. 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO FORA DOS PRAZOS REGULAMENTARES. MULTA. Ficando devidamente demonstrada a inexistência de dolo, fraude ou simulação e, ainda, não tendo o ilícito formal implicado falta de recolhimento do tributo, é direito do contribuinte ser agraciado com a benesse do §7º, do art. 42, da Lei n° 7.014/96, que, em razão das peculiaridades do caso concreto, corresponde à redução da multa pelo descumprimento de obrigação acessória. 2. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Tratando-se de presunção prevista em lei e que guarda nexó lógico com o fato presumido, cabe ao sujeito passivo o ônus de tranzer aos autos as provas necessárias ao afastamento da exigência fiscal. Assim não agindo, a manutenção da Decisão recorrida é medida que se impõe. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0228-01/12), que julgou Procedente em Parte a presente autuação, lavrada em 26/06/2012, para exigir ICMS no valor de R\$81.783,98, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Forneceu arquivos magnéticos fora dos prazos previstos pela legislação, enviados via Internet através do programa através do programa Validador/Sintegra, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a junho, agosto a novembro de 2010, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$30.360,00, correspondente a aplicação do valor de R\$1.380,00 por mês;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamentos não registrados, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$30.490,13, acrescido da multa de 70% e 100%;

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$20.933,85, acrescido da multa de 60%.

Concluída a instrução do feito, a Junta de Julgamento Fiscal proferiu o acórdão recorrido, nos seguintes termos:

Do exame das peças que compõem o presente processo, constato, no que tange à infração 01, que o autuado reconheceu o cometimento da irregularidade apontada na autuação, tendo apenas requerido a dispensa ou redução da multa para o valor de R\$2.760,00.

É certo que o legislador previu a possibilidade de redução ou mesmo dispensa da multa pelo órgão julgador, contudo, condicionada a que o cometimento da irregularidade não implicasse em falta de recolhimento do imposto, o que no presente caso restou evidenciado.

Dessa forma, por restar devidamente caracterizada a infração, bem como ter ficado evidenciado que o cometimento da irregularidade implicou em falta de recolhimento do imposto, não acolho o pleito. Infração mantida.

No respeitante à infração 02 - Falta de recolhimento do ICMS, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamentos não registrados -, verifico que assiste razão ao autuante quando registra que a infração apontada é da falta contabilização na conta Caixa, sendo que, como o autuado não computou no saldo de Caixa os referidos pagamentos, a presunção legal é de que os Recursos obtidos se referem a saída de mercadorias tributadas.

Nesse sentido, assim estabelece o § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

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

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.”

Portanto, não se trata de falta de registro de entradas das notas fiscais no livro fiscal próprio, conforme conduzido pelo autuado na sua peça de defesa, mas sim de uma presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, em decorrência de pagamentos não registrados. Ou seja, nessa situação há a presunção de que os pagamentos foram efetuados com Recursos que não foram registrados na contabilidade, isto é, com receitas de origem desconhecida, sendo que a lei autoriza que se presuma que os Recursos dizem respeito a vendas de mercadorias anteriormente efetuadas e também não contabilizadas. Vale dizer que o contribuinte vendeu mercadorias sem Notas Fiscais, e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto. Conforme consignado acima, essa presunção tem fundamento no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a sua improcedência.

Verifico que o próprio autuante acatou, acertadamente, o argumento defensivo referente à exigência do ICMS no valor de R\$110,76, no mês de abril de 2009, por ter sido computado em duplicidade, solicitando que seja desconsiderado este valor da autuação.

Quanto ao valor de R\$107,79, referente ao mês de outubro de 2009, constato que existem dois DAE(fl. 78 dos autos) neste mesmo valor, contudo, com datas diferentes, no caso, 16/10/09 e 16/10/09, sendo correta a exigência fiscal.

Dessa forma, a infração 02 é parcialmente subsistente no valor de R\$30.379,37.

No que concerne à infração 03, observo que o autuado reconheceu o cometimento da irregularidade apontada neste item da autuação, inclusive efetuando o pagamento do valor exigido conforme comprovante de recolhimento acostado aos autos. Infração mantida.

Diante do exposto, as infrações 01 e 03 são integralmente subsistentes e a infração 02 parcialmente subsistente, devendo ser homologado o valor recolhido.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 217/224, reiterando, quato à infração 1, o pedido de cancelamento ou redução das multas por descumprimento de obrigação acessória, para o que aduz ser primária e de bons antecedentes. Diz que não há provas de dolo, fraude ou simulação e que não houve falta de recolhimento do tributo, requerendo a incidência

do §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. Ainda quanto a essa matéria, invoca o princípio da razoabilidade, afirmando que o autuante deveria ter expurgado da autuação as multas por envio dos arquivos magnéticos fora do prazo.

Com relação à infração 2, discorre sobre as presunções e o ônus da prova, dizendo que o autuante, no caso em comento, utilizou a mentalidade equivocada de que o indício seria suficiente para a lavratura deste Auto de Infração, transferindo para o contribuinte a obrigação de provar a sua inocência.

Defende que a presunção de inocência é princípio universal, sendo vedada a inversão do ônus da prova sem previsão legal específica, e que a Fazenda Pública não poderá condenar o contribuinte sem antes extrair a verdade real dos fatos ocorridos no período fiscalilizado.

Pugna, ao final, pelo provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no opinativo de fls. 233/234, opinou pelo não provimento do Recurso, sob o argumento de que a presunção legal aplicada na infração 2 está prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, mediante a apresentação das provas comprobatórias da contabilização dos pagamentos.

VOTO (vencido – infração 5)

A infração 1, do presente lançamento de ofício, trata do envio de arquivos magnéticos fora dos prazos previstos na legislação de regência, através do Programa validador do SINTEGRA, tendo sido imposta penalidade de R\$1.380,00 por cada mês em que se constatou o atraso na entrega. Segundo se observa da planilha de fl. 13, houve atraso na transmissão dos arquivos relativos ao período de janeiro de 2009 a novembro de 2010, sendo que todos foram encaminhados até janeiro de 2011, ou seja, antes de iniciada a ação fiscal, em 16/04/2012.

Relativamente a este item, o recorrenete reconhece o cometimento do ilícito, limitando-se a pedir a redução ou cancelamento da multa aplicada, com base no §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, que giza:

“As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.

A partir da análise desse dispositivo, entendo que a Junta de Julgamento Fiscal incorreu em alguns equívocos quando da apreciação do pedido de redução da multa imposta pelo autuante, com a devida vênia dos respectivos membros, de notório conhecimento da matéria tratada neste Procedimento Administrativo Fiscal.

Refiro-me, inicialmente, ao conceito de discricionariedade e a sua existência no âmbito de aplicação da norma retrotranscrita.

Segundo o entendimento pacífico dos administrativistas nacionais, aqui representados pela Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o ato administrativo é vinculado quando *“a lei não deixou opções; ela estabelece que, diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Por isso mesmo se diz que, diante de um poder vinculado, o particular tem um direito subjetivo de exigir da autoridade a edição de determinado ato, sob pena de, não o fazendo, sujeitar-se à correção judicial”* (in Direito Administrativo, Atlas, 12ª ed., pág. 196).

A discricionariedade, de seu turno, ocorre quando *“o regramento não atinge todos os aspectos da atuação administrativa; a lei deixa certa margem de liberdade de Decisão diante do caso concreto, de tal modo que a autoridade poderá optar por uma dentre várias soluções possíveis, todas válidas perante o direito. Nestes casos, o poder da Administração é discricionário, porque a adoção de uma ou de outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador”* (Ob. cit., págs. 196/197).

Esse conceito técnico-jurídico de discricionariedade por vezes é aplicado equivocadamente, bastando para o intérprete a existência, no texto escrito, da locução “o Administrador pode”, para

supor tratar-se de um ato discricionário. Na maioria das vezes, entretanto, o poder que se deve extrair da norma não é sinônimo de faculdade, mas do famoso “poder-dever”; é aquele poder que, uma vez preenchidos os requisitos previstos na própria norma ou em outra, de hierarquia superior, converte-se em dever e faz surgir o direito subjetivo que caracteriza o ato administrativo vinculado.

Trazendo a teoria para a prática, tenho como inquestionável que o §7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que “as multas **poderão** ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo” está a nos dizer, na verdade, que “as multas **deverão** ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.

Reduzir ou cancelar a multa, quando preenchidos os requisitos legais, é, portanto, um ato vinculado, e não discricionário. A vinculação encontra-se no motivo do ato administrativo (só é possível reduzir ou cancelar a multa se não houver fraude, dolo, simulação ou falta de recolhimento de imposto) e fica muito clara quando transpomos o caso concreto para a lição da eminente doutrinadora: “Considerado o motivo como pressuposto de fato que antecede a prática do ato, ele pode ser vinculado ou discricionário. Será vinculado quando a lei, ao descrevê-lo, utilizar noções precisas, vocábulos unissignificativos, conceitos matemáticos, que não dão margem a qualquer apreciação subjetiva” (Ob. cit. pág. 199). Veja-se que no caso em análise fraude, dolo e simulação são conceitos jurídicos precisos, oriundos do direito civil, e falta de recolhimento de imposto é uma constatação fática, um fato matemático, por vezes, no ritual de compensação que marca o ICMS.

Só haverá discricionariedade quanto ao motivo, segundo a eminente doutrinadora, em duas hipóteses: a) quando a lei não define o motivo, deixando-o a critério da Administração, como é o caso da exoneração *ad nutum* dos servidores nomeados para cargo de provimento em comissão; e b) quando a lei define o motivo utilizando noções vagas, vocábulos plurissignificativos, os chamados conceitos jurídicos indeterminados, que deixam à Administração a possibilidade de apreciação segundo critérios de oportunidade e conveniência administrativa (p.ex. a lei manda punir servidor que praticou procedimento irregular, mas não define em que consiste; a lei prevê o tombamento de bem com valor artístico sem estabelecer critérios objetivos que permitam o enquadramento do bem nesse conceito).

A redução ou o cancelamento da multa de que tratamos neste momento não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses de discricionariedade quanto ao motivo, primeiro porque a lei definiu, claramente, os motivos ensejadores do benefício perseguido pelo recorrente, segundo porque, ao nos dar esses motivos, fez uso de conceitos jurídicos determinados, consoante linhas atrás.

Aliás, entender que, mesmo presentes os requisitos legais, pode a administração indeferir o pedido do contribuinte, é imprimir um subjetivismo somente aceitável em regimes ditatoriais, permitindo que a Administração beneficie este ou aquele contribuinte de forma absolutamente arbitrária. A discricionariedade administrativa vigente no Estado democrático de direito não é sinônimo de subjetividade, conquanto por vezes poderá com ela confundir-se, como no caso da exoneração *ad nutum*; essa subjetividade, todavia, somente é aceitável se puder ser encaixada na moldura da conveniência ou da oportunidade administrativas (no caso da exoneração do ocupante de cargo em comissão, a subjetividade é conteúdo da conveniência, pois não é conveniente manter em cargo de chefia, direção ou assessoramento servidor que tenha diferenças com o seu superior imediato).

Pois bem. Feita esta longa, mas necessária, introdução, concluo que, quanto ao motivo, o ato é vinculado e, analisando o caso concreto, entendo que o recorrente preencheu os requisitos legais para obter o benefício almejado: não há nos autos provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação, valendo esclarecer, no particular, que, por todos os motivos, essa prova é necessária, sobretudo diante da gravidade da acusação; também não se vislumbra falta de recolhimento de ICMS decorrente da conduta infracional praticada pelo contribuinte, primeiro porque o simples

atraso na transmissão de arquivos magnéticos é incapaz de implicar sonegação fiscal (a sonegação é um ato necessariamente diverso da mera transmissão) e, segundo, porque todos os arquivos foram transmitidos à Secretaria da Fazenda mais de um ano antes da ação fiscal, inexistindo sequer alegação de divergências ou inconsistências.

Nas circunstâncias, o contribuinte faz jus ao benefício que pretende obter.

Superada essa questão, chega-se a uma nova conclusão: a norma invocada pelo contribuinte possui dois conteúdos discricionários, mas eles não estão no motivo do ato administrativo, e sim em sua finalidade. Um, relativo à Decisão do órgão julgador de reduzir ou de cancelar a multa aplicada, e o outro, em caso de redução, sobre o respectivo montante. A lei não deu ao seu aplicador parâmetros rígidos e objetivos para que possa concluir pela redução ou pelo cancelamento, muito menos disse que percentual de redução deveria ser aplicado em cada hipótese abstratamente considerada.

Para chegar a essas conclusões, valho-me de balisadores por demais conhecidos de todos nós: a justiça e a equidade.

O atraso na transmissão dos arquivos magnéticos do SINTEGRA deu-se por muitos meses (quase dois exercícios inteiros), daí porque entendo que a conduta do recorrente não autoriza o cancelamento da multa imposta na infração 1.

Por outro lado, tenho que a infração do contribuinte foi de baixo potencial ofensivo, pois houve apenas atraso na transmissão dos arquivos, inexistindo sequer alegação por parte do autuante de que tais arquivos tenham sido encaminhados com divergências ou inconsistências. Além disso, fri-se, todos os arquivos foram encaminhados muito tempo antes de deflagrada a fiscalização. A infração, portanto, é de baixo potencial ofensivo.

Nesse contexto, entendo que a penalidade imposta na infração 01 deve ser reduzida a 10% do valor inicialmente lançado, resultando numa multa de R\$3.036,00.

Com relação à infração 2, ao revés do quanto sustenta o recorrente, a presunção que embasa exigência possui, sim, previsão legal específica: o parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação conferida pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, estabelece, de forma expressa, a possibilidade de o Fisco lançar tributo caso constate pagamentos não contabilizados, *in verbis*:

“§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

A presunção em comento, além de contar com a previsão legal que o princípio da legalidade exige, revela-se inteiramente justificável, porquanto a não contabilização de pagamentos gera reflexos no Caixa do contribuinte, revelando riqueza que, se apurado em empresa comercial ou industrial contribuinte do ICMS, permite concluir pela realização de operações sem o devido registro na escrita fiscal.

Como se vê, compete ao contribuinte a prova em sentido contrário, ou seja, deve demonstrar a contabilização dos pagamentos, de modo a se afastar a presunção legal de que o numerário decorreu de operações tributáveis que foram feitas à revelia do Fisco.

Nas circunstâncias, inteiramente descabida a pretensão do recorrente de impor ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador, tendo em vista a previsão legal que transferiu o dever de provar para o contribuinte.

Além disso, apenas o recorrente pode trazer ao autos os documentos que demonstrem que os pagamentos apurados pelo fiscal foram efetivamente contabilizados. Contudo, o recorrente não instruiu sua peça de defesa com qualquer prova em sentido contrário à autuação, nem mesmo alega que os pagamentos foram contabilizados, o que evidencia a legitimidade da cobrança do tributo.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reduzir a multa imposta na infração 1 para R\$3.036,00, mantendo, nos demais termos, a Decisão recorrida.

VOTO VENCEDOR (Infração 1)

Consoante assinalou o ilustre relator do presente Recurso, trata a infração 01 do envio de arquivos magnéticos fora dos prazos previstos na legislação, através do Programa validador do SINTEGRA, tendo sido imposta penalidade de R\$ 1.380,00 por cada período em que se constatou o atraso na entrega.

Concordo que, uma vez preenchidos os requisitos do art. 158 do RPAF/1999, o ato de reduzir ou cancelar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, ao invés de poder dever, é um dever poder.

Entretanto, chego a patamar de redução distinto, valendo-me dos mesmos mecanismos anteriormente expostos, ou seja, da justiça e da equidade.

Não comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, tomo o quarto paradigma do precitado artigo regulamentar (falta de recolhimento de tributo) com o objetivo de estabelecer o percentual adequado, de maneira que a multa em enfoque cumpra a sua função precípua: a de educar mediante apenamento.

O lançamento de ofício em análise, nas suas três imputações, exige o valor total de R\$ 81.783,98. A primeira (R\$ 30.360,00), por descumprimento de obrigação acessória, objeto deste voto, e as duas seguintes, relativas a obrigações principais, nas quais foram lançados o imposto de R\$ 30.490,13, com a multa de 70%, e de R\$ 20.933,85, com a multa de 60%.

Assim, a penalidade em tela equivale à fração de 37,12% do valor histórico do Auto de Infração, que restaria reduzida na hipótese de se considerar as multas por descumprimento das obrigações principais das infrações 2 e 3.

Em face do exposto, voto pela redução da infração 1 para o valor correspondente a 30% daquele originalmente proposto, de maneira que a mesma seja alterada de R\$ 30.360,00 para R\$ 9.108,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269102.0016/12-6**, lavrado contra **JOSÉ FERNANDES COSTA PEREIRA & CIA. LTDA. (SUPERMERCADO COSTA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$51.316,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$20.933,85, 70% sobre R\$13.692,80 e de 100% sobre R\$16.689,57, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$9.108,00**, prevista no art. 42, XIII-A, “j”, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Fontes Reis e Rubens Soares Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 1) – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 1)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR
(Infração 1)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS