

A. I. Nº - 269278.0012/12-8
AUTUADO - JUDITH ALVES CARNEIRO
AUTUANTE - SÍLVIO CHIAROT DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ VIT DA CONQUISTA
INTERNET - 17. 09. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0189-01/13

EMENTA: ICMS. 1. ARBITRAMENTO. PRÁTICA DE SONEGAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM DECLARAÇÃO NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE VALORES INFERIORES AOS PREÇOS CORRENTES. Restou comprovado que o arbitramento foi feito mediante processo regular, conforme art. 148, CTN, art. 22 da Lei 7.014/96 e art. 937, RICMS/BA. O esquema de sonegação fiscal parte da associação irregular de estabelecimentos para aquisição de mercadorias, vício jurídico que firmou um negócio simulado e cujas vendas eram efetuadas pelo autuado sem emissão do competente documento fiscal. O processo de investigação SEFAZ/DECECAP, culminou com a Ação de Busca e Apreensão, subsidiou o Boletim de Inteligência Fiscal nº 491/2012, comprovaram a ilegalidade das atividades perpetradas pelo grupo e a utilização de interpostas pessoas como forma de escamotear a ocorrência do fato gerador, na operação denominada Marabu. Após a coleta de dados, informações relacionadas ao fato imponible e verificação da efetiva subsunção dos fatos correspondentes à norma de tributação, o respectivo lançamento de ofício é dever acometido ao Fisco, nos termos do art. 142, CTN. É ônus do autuado trazer ao PAF documentos que possam refutar a apuração fiscal com os recursos de defesa a ele inerente, do que não cuidou, após ser cientificado de todo o teor da autuação. O arbitramento da base de cálculo foi a forma que restou à Fazenda Pública do Estado da Bahia para averiguar a dimensão do fato imponible, o que seria impossível sem essa técnica alternativa, prevista no direito tributário, diante do esquema de fraude organizado pelo contribuinte autuado. **2. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Suprimentos à conta “Caixa” sem a comprovação de sua origem indicam que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ajustes no cálculo do valor exigido. Infração procedente em parte. **3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ENTREGA COM DADOS DIVERGENTES DOS DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA.** A constatação de informações com divergência nos arquivos magnéticos, em relação às registradas no livro REM, caracteriza a infração prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “F”, posteriormente, alínea “I” (Lei nº 10.847, efeito a partir de 28/11/07). A fundamentação da

exigência na alínea “j”, cuja intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético é típica, deveria ter sido fornecida ao contribuinte com uma listagem diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, mas não constam dos autos. O suprimento de caixa que deu origem às divergências nos arquivos magnéticos, não foi confirmado integralmente. O ato de imposição de multa sobre operações divergentes através de arquivos magnéticos, cuja motivação não represente adequadamente a infração, inquina de nulidade a exigência por cerceamento do direito de defesa e agressão ao devido processo legal. Infração nula. As nulidades argüidas foram rejeitadas. O arbitramento ocorreu mediante processo regular. Indeferido o pedido de pericial por incabível, no caso presente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 26/11/2012, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$18.743.866,60 em razão das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de emissão de documento fiscal. Consta ainda “fato verificado pelos controles internos de cobrança. Quando nestes for declarado valor a cobrar sem a emissão do documento fiscal correspondente”. Valor de R\$1.392.018,10. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, tendo sido comprovada a sonegação do imposto e não sendo possível conhecer o montante sonegado. Consta ainda “imposto apurado com base em projeção dos valores conhecidos para o restante do período sem informações sobre as operações reais do contribuinte. Valor de R\$13.573.946,90. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 3 – Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada através de “Empréstimos forjados” utilizados para sustentar o caixa da empresa e, desta forma, fazer frente aos desembolsos da empresa. Valor de R\$799.741,08. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 4 – Forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes através de “Empréstimos forjados” utilizados para sustentar o caixa da empresa e, desta forma, fazer frente aos desembolsos da empresa. Valor de R\$141.112,72. Multa de 5%.

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de emissão em desconformidade com a operação realizada. Consta ainda “diferença entre o valor de venda consignado em documento fiscal e o valor efetivamente praticado. Valor de R\$2.837.047,80. Multa de 100%;

O autuado apresenta defesa do autuado, às fls. 2.440 a 2.462 (Volume VI), através de advogado regularmente constituído com instrumento “ad judícia”, à fl. 2463, discorrendo sobre a tempestividade das suas alegações e argui, preliminarmente, a ilegitimidade passiva, anuindo que não comprou ou vendeu as mercadorias noticiadas nos autos, inexistindo fato gerador.

Suscita a nulidade do auto de infração por falta de prova, uma vez que o mesmo não preenche os requisitos insertos no inciso II, art. 41, do Decreto nº 7.629/99, considerando que não constam na peça vestibular os documentos essenciais para sustentar a cobrança; transcreve entendimento sobre a juntada de documentos imprescindíveis na elucidação dos fatos tributários, na doutrina de Calmon de Passos (*in* Comentários do Código de Processo Civil, Vol. 3, Editora Forense). Aduz que na presente lide, o autuante não colacionou aos autos qualquer documento comprobatório da pretensão, asseverando que o presente Auto de Infração representa um “*atentado ao pudor*”, porquanto não se comprova as alegações consignadas. Pede pela acolhida das preliminares, ora suscitadas.

Diz, no mérito, que o auto de infração está embasado nos “documentos apreendidos”, anotações inominadas, numa ação fiscalista e abusiva, despachada por juiz incompetente provocando danos irreparáveis de toda ordem em pessoas inocentes, que por certo, o Estado terá que reparar pelos meios e procedimentos próprios que estão sendo manejados junto ao Poder Judiciário.

Reclama que o Fisco não tem o poder da verdade absoluta, aduzindo que vivemos num estado democrático de direito, sob a égide da Carta Política e que nenhum ato pode ser considerado válido se não for motivado e se não for oportunizado o contraditório e a ampla defesa.

Salienta que tais documentos não passam de um amontoado de anotações em papel sem qualquer timbre e sem endereço ou nome de quem os produziu, por isso mesmo, tais anotações são inominadas e não podem ser direcionadas ao autuado, sem o devido processo legal, com produção de provas, inclusive, a pericial, sublinhando que o Fisco deve produzi-las.

Diz que o auto de infração é *esdrúxulo*, acompanhado de relatório inominado, grafado em fonte do tipo usada em bula de remédio, de difícil leitura a olho nu e imprestável para sustentar a pretensão almejada. Queixa-se que as “*brincadeiras de chave-fechadura*” e os ataques contra pessoas, sem prova, atentam contra a ética e a boa redação que deve ser utilizada por todos os servidores públicos, afinal não existe Estado sem contribuintes.

Afirma que o auto de infração nasceu a partir dos já citados relatórios inominados e sem qualquer valor jurídico. Diz que o arbitramento nas infrações nº 01, 02 e 05 foi efetuado à revelia e sem o devido processo legal, não lhe sendo oportunizado o direito de manifestar sobre as inusitadas anotações inominadas. Infere que a autuação está escorada no artigo 22, da Lei nº 7.014/96, mas não se deu cumprimento integral ao mesmo dispositivo, produzindo uma ficção fiscalista, abusiva e inventiva, sem qualquer resquício de provas.

Reitera que o citado dispositivo (art. 22) reza, “*mediante processo regular*”, de igual forma é o art. 148, do Código Tributário Nacional – CTN, que trata do arbitramento da base de cálculo. Argui que não tem fundamento autuação baseada em presunção de sonegação e que o Fisco não tem o monopólio da verdade, o que é ignorado por muitos fiscais que, na ânsia de inventar autos, acabam mesmo cometendo erro crasso.

Argumenta que a “*média de mercado*”, mesmo quando apurada com rigor pelo Fisco — o que não ocorreu — não dá o direito de exigir ICMS sobre valor arbitrado sem que haja uma *avaliação contraditória, administrativa ou judicial*, como exige o CTN. O fato gerador do tributo é a circulação econômica da mercadoria e a base de cálculo é o valor da operação. Qualquer lançamento que se afaste disso deve ser contestado e, se for o caso, levado ao conhecimento do MP (Ministério Público) para apuração do crime de excesso de exação.

Destaca que a jurisprudência administrativa e a judicial não aceitam presunção como forma de autuação. Reproduz decisões, concluindo que é indevida qualquer presunção de sonegação, sem que a lei a defina e que não cabe ao contribuinte o dever de provar ou fazer prova negativa do que não sonegou. Aduz que cabe ao fisco provar a sonegação que alega, concluindo que fraude ou sonegação não se presumem, mas dependem de provas a cargo exclusivo do fisco. Nesse sentido, a lição do Hugo de Brito Machado, em sua obra *Mandado de Segurança em Matéria Tributária* (Ed. Dialética, S. Paulo, 2003), além da jurisprudência do STF, reconhecendo que mesmo no processo

administrativo existe o contraditório, com direito a produção de provas (voto do relator, ministro Celso de Mello, na Medida Cautelar em Mandado de Segurança 26.358-0-DF).

Acrescenta que em decisão administrativa o fisco já reconheceu que a insuficiência de prova obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração. Exatamente por isso não se pode negligenciar na defesa administrativa, a produção de provas adequadas à demonstração da inexistência de fraude. Defende que ao Fisco compete produzir prova; ao contribuinte, promover diligências para defender-se. Revela que uma ferramenta de grande relevância é a contratação de perícia extra-judicial, produzida por um contador que seja especializado em perícias; discorre sobre o conceito de perícia. Reitera que o arbitramento (art. 148, CTN), mediante processo regular não é forma de lançamento, mas uma técnica de lançamento de ofício, sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.

Debate sobre o arbitramento, na doutrina de Souto Maior Borges e no entendimento do Ministro Carlos Mário Velloso, reiterando que o processo regular vincula-se à cláusula do *due process of Law*, assegurado o direito de defesa com as garantias do contraditório. Lembra Alberto Xavier para deduzir que o autuante descumpriu a lei quando da feitura do indigesto arbitramento e não ofereceu oportunidade de defesa ao autuado, agindo sumariamente, ao arrepio da lei, quando deveria ter optado pelo devido processo legal, o que torna o auto de infração nulo.

Manifesta-se sobre o cumprimento da obrigação tributária, albergada no art. 113 do CTN, reproduzindo ensinamento de Hugo de Brito Machado, extraídos da sua obra “Curso de Direito Tributário”. Observa que a contabilidade do autuado é feita de acordo com as Normas Brasileira de Contabilidade, através de profissional habilitado, o que não deixa qualquer dúvida quanto ao registro dos atos de comércio praticados, no período fiscalizado; diz que a obrigação tributária principal foi devidamente cumprida, o tributo gerado no período foi devidamente quitado, o dever jurídico foi adimplido e que a obrigação de fazer (acessória) foi também cumprida, posto que todos os documentos fiscais relativos às operações realizadas foram registrados nos livros próprios da contabilidade. Conclui a satisfação da exigência inserta no § 2º, do art. 113, do CTN, pois o próprio fazendário afirma, em seu relatório, o cumprimento da obrigação tributária do autuado. Acrescenta que todas as notas fiscais de compra e venda foram devidamente registradas nos livros fiscais do autuado, com a apuração do imposto devido, de acordo com a legislação tributária vigente.

Na infração 03, que exige emissão de saídas através de suprimimento de caixa, alega que as operações da conta caixa estão respaldadas em documentos idôneos, devidamente escriturados nos livros próprios da contabilidade, sem qualquer pertinência a acusação; diz que não existe vedação legal à operação de empréstimo de pessoa física para jurídica, basta que seja comprovada a origem do dinheiro emprestado. Aduz que a operação é regida pelo direito privado, onde as partes têm a liberalidade para discutir as condições do contrato, por se tratar de operação lícita e com garantia prevista na Carta Política.

Pontua que o empréstimo de R\$ 395.000,00 (trezentos e noventa e cinco mil reais) do Sr. ROBERTO CARLOS DE OLIVEIRA, CPF Nº 911.953.815-49, para o autuado em 01.09.2008, devidamente declarado junto a Receita Federal do Brasil, RFB, Imposto de Renda Pessoa Física, exercício de 2009 ano base de 2008, protocolizada em 24.09.2010 às 9:46:45, sob nº 3002784715, documento anexo.

Diz que a origem do recurso que deu aporte ao referido empréstimo adveio da distribuição de lucros da empresa individual ROBERTO CARLOS DE OLIVEIRA DE TANQUE NOVO, CNPJ Nº 03.074.395/0001-65, devidamente contabilizados nos livros Diários nº 02 e 03. Diz que não tem fundamento a afirmativa fiscal, vez que a operação de empréstimo tem origem comprovada e se trata de ato jurídico perfeito e acabado, devendo, pois, ser afastada do auto.

Argui que os “empréstimos forjados” ocasionaram as diferenças nos arquivos magnéticos apresentados, razão da multa aplicada. Repete que seus arquivos foram apresentados de acordo

com os dados contabilizados, nos períodos fiscalizados, descabendo a exigência. Para provar, acosta os documentos que lastreiam as assertivas.

Diz que as anotações “inominadas ”apreendidas encartadas nos autos ficam impugnadas, pois imprestáveis para o fim colimado, assim como as observações descritas nos documentos, que não foram dadas vistas, sob a alegação de segredo fiscal, produzidas unilateralmente e à revelia do autuado, ferindo o princípio da oralidade. Ressalta que a contabilidade do autuado foi posta a disposição do fazendário sem qualquer embaraço, em existindo dúvidas quanto aos registros, deveria ter sido feitas perícias e auditorias previstas na legislação aplicável, o que não ocorreu. A atitude do fazendário não tem agasalho, na legislação tributária, pois, fere o princípio da legalidade. Cita o art. 5º, inciso II da CF 88, estabelecendo que o autuado não está obrigado a produzir prova negativa, obrigação que pertence ao Fisco. Argui que a mesma norma o desobriga a pagar tributo com base em arbitramento feito ao arrepio da lei, por mera suposição. Conclui que a ninguém é dado o direito de enriquecer sem causa, nem mesmo o Estado.

Garante que houve excesso e abuso de poder na devassa fiscal que apreendeu tudo que via pela frente, sem saber ao certo se pertencia ou não o autuado; na sua contabilidade, desrespeitou atos jurídicos perfeitos e acabados, desconsiderando documentos fiscais, alterando valores, etc., tudo em nome de uma autuação a qualquer custo, o que não será tolerado pelo órgão julgador.

Salienta que registrou nos livros fiscais e contábeis todas as entradas e saídas de mercadorias, através de documentos fiscais, conforme disposto no art. 113 do CTN; além de cumprir a legislação do ICMS, anexando, como prova de sua boa fé, as cópias das notas fiscais, dos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS, de Inventário, Diário e Razão.

Afirma que o poder de fiscalizar é vinculado ou regrado, os atos terão que estar rigorosamente dentro do que determina a lei, caso contrário, o ato é nulo, nesse sentido, Hely Lopes Meirelles, argüindo que o autuante não pode interpretar a legislação em desobediência aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, consoante preceitua o art. 37, CF 88. Acusa o autuante de ocupar o lugar do legislador e ao seu bel prazer, sem qualquer prova cabal, simplesmente com base em mera ficção, “*encadernou um amontoado de papeluchos*”, valorando-os subjetivamente como suficientes para sustentar a *estúpida* cobrança de tributo. Diz que a atitude do fazendário afronta ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, dentre outros.

Informa que a verificação da realidade dos fatos (não pode contentar-se com simples indícios) é um dos princípios basilares do processo administrativo. Busca socorro na doutrina de Professor Mirabete (Direito Processual Penal, 2ª ed. Pág. 44) para concluir que a Fazenda Estadual não pode condená-lo, sem que antes se faça extrair de sua contabilidade, a verdade real dos fatos, através do devido processo legal.

Finaliza pelo acolhimento do pedido de nulidade e, no mérito, a improcedência do auto de infração, protestando por todos os meios de provas em direito e a juntada de novos documentos.

O autuante, fls. 2.509, informa que, diante da argüição defensiva da falta de vista aos autos, especialmente, ao Boletim de Inteligência Fiscal, considerando a possibilidade da decretação da nulidade dos autos, pede à Repartição Fiscal de origem aceso irrestrito à documentação que instrui o presente PAF. Consta nos autos, a ciência integral das peças processuais, além da disponibilidade de todas as cópias que sejam de interesse do autuado,

Em nova manifestação, fls. 2.514/2.517 (volume VI), o contribuinte aduz sobre o valor do crédito tributário constituído nas cinco infrações e assevera que os documentos acostados (fls. 2213/2438) não são suficientes para sustentar a cobrança intentada.

Diz que o Boletim de Inteligência Fiscal nº 0491/2012 não respalda a constituição do fato gerador do imposto; que os demais documentos acostados aos autos também não têm o condão legal de formar base de cálculo para a “construção do astronômico auto de infração que, consoante argumentado na peça defensiva, se apresenta totalmente fora da realidade de qualquer micro

empresa desse país e que se encontra diante de uma ficção fiscalística, abusiva e inventiva sem qualquer resquício de provas. Ficando impugnados tais documentos como instrumento de constituição de base de cálculo da obrigação tributária.

Reitera que mesmo a partir da análise dos documentos que compõem o boletim de inteligência fiscal, o auto de infração foi elaborado por pura presunção. Destaca que o acesso aos documentos em questão, neste momento, revela o reconhecimento do autuante ao cerceamento de defesa quando não oportunizou vistas aos mesmos anteriormente, alegando segredo fiscal.

Suscita que o devido processo legal impõe mais que o conhecimento integral do que recai sob o autuado, mas, deve ser feito em um momento ideal, a fim de não comprometer o direito a ampla defesa. A presente manifestação que ora se apresenta é prova de que o momento ideal foi atropelado pelo autuante sob o inócuo argumento de que se trata de segredo fiscal.

Discorre com as mesmas razões da inicial sobre abuso ou excesso de poder praticado pela autoridade fiscal. Faz impugnação aos documentos de fls. 2214/2430 (volume VI); pede que seja reconhecido o cerceamento ao direito de ampla defesa e o comprometimento do devido processo legal, haja vista que somente neste momento oportunizou-se acesso aos documentos em questão. Ratifica os termos da peça defensiva, requerendo que sejam acolhidas as preliminares argüidas e, caso sejam entendidas de modo contrário, o que não acredita, que, no mérito, seja determinada a improcedência do Auto de Infração.

Na Informação Fiscal, de fls. 2.520/2.525 (volume VI), o autuante elabora suas considerações sobre os chamados relatórios inominados e explica que a desclassificação dos documentos do autuado como elementos de provas não constituiria ilegitimidade passiva, mas porque tais elementos não merecem fé na apuração do crédito tributário.

Argumenta que a alegação defensiva da inexistência do fato gerador e abuso de autoridade, cujo objetivo seria a *“fabricação de auto de infração”*, não importaria, se verdadeira, nulidade do auto de infração, mas em um crime, do que, obviamente, não se trata o caso em tela.

Diz que os documentos apreendidos o foram através de ordem judicial; questiona as acusações do autuado contra o judiciário e o Fisco, que teriam agido em desfavor do contribuinte, aduzindo que atuaram legitimamente no desbaratamento do esquema de sonegação, numa ação conjunta da Secretaria da Fazenda, Ministério Público, Delegacia de Crimes Contra a Ordem Tributária e devidamente autorizada pelo judiciário.

Aduz que a defesa nega a verdade absoluta ao fisco, sem reconhecer o trabalho da força-tarefa mencionada na busca de esclarecimento dos fatos, tudo nos limites da lei, para discutir a validade jurídica do ato como não motivado e preterição do direito de defesa. Assevera que a motivação do ato foi judicialmente reconhecida, apresentadas as razões de uma ação radical contra um comerciante contumaz, conforme seu amplo histórico de autuações.

O contraditório e a ampla defesa estão em curso, incluindo abuso e ofensas da parte do autuado. Diz que a autuado argumenta falaciosamente que os controles internos de cobrança que serviram de base para a apuração da base de cálculo não têm o timbre e nome de quem os produziu e não podem ser atribuídos à autuada, sem o devido processo legal. Garante, conforme deseja a defesa, que o Fisco produziu as provas e vínculos entre os documentos e a autuada, haja vista os termos produzidos pela DECECAP e o relatório produzido pela INFIP compilando e organizando todo o material, obtido com a devida autorização judicial juntada aos autos, fl. 2412.

Explica que o recurso do arbitramento foi utilizado em função das contas prestadas ao Estado não corresponderem às operações efetivas praticadas pelo contribuinte, que utiliza empresas interpostas para adquirir as mercadorias e vendê-las sem documento fiscal através da empresa JUDITH ALVES CARNEIRO. Tais afirmativas são comprovadas pela farta documentação que fora apreendida e exemplifica: *“fl 2272 – Procuração outorgada de EDIVALDO NEVES DE OLIVEIRA confere poderes para movimentar suas contas bancárias, comprar e vender em seu nome; enfim,*

praticar todos os atos mercantis de seu interesse; fl 2273 – Procuração outorgada pela empresa ADÃO FERREIRA DA TRINDADE para efetuar operações financeiras e mercantis em seu nome; fl 2274 - Outra procuração nos mesmos termos das anteriores autorizando JOÃO NEVES a atuar em nome de REINALDO ANTONIO LEOPOLDO LOPES; FL 2275 – Novamente, este documento autoriza JUCA a agir em nome da empresa MERCEARIA SOUTO;”.

Junta cópias de outras procurações, folhas de 2276 a 2279, conferindo amplos poderes a JOÃO NEVES E JUDITH ALVES para negociar em nome das empresas JOSÉ CARLOS MOREIRA DE SOUZA DE SEBASTIÃO LARANJEIRAS, ANTONIO RUAS e DURVALINO NOBRE DE SOUZA.

Explica que, se não bastasse o vínculo matrimonial, a ligação entre a empresa CENTRAL DISTRIBUIDORA, cuja razão social JUDITH ALVES CARNEIRO, em nome da esposa de JOÃO NEVES e ele (!) fica caracterizada na Escritura Pública de Constituição de Fiança, apensada à folha 2281 dos autos, em que JUCA hipoteca suas propriedades para garantir o pagamento de operações realizadas pela BELGO BEKAERT ARAMES S/A com a empresa interposta MERCEARIA CALDEIRA.

Anexa ainda aos autos outras Cartas de Fiança garantidas por JOÃO NEVES e JUDITH ALVES, algumas extensivas a qualquer fornecedor; outras a apenas um como aquela celebrada com J. MACÊDO ALIMENTOS NORDESTE S/A.

Diz que existe um relacionamento de JUCA e por extensão de JUDITH ALVES com diversos “laranjas” com a finalidade de evitar o pagamento do ICMS, entre outras obrigações, e não se trata de uma extensão dedutiva, como supõe a defesa, mas, alicerçada em documentos apreendidos cuja validade jurídica está garantida com respeito ao devido processo legal e ao amplo direito de defesa, ora exercido.

Aduz que a defesa denominou o auto de infração como “esdrúxulo”, a descrição dos fatos como inominada e o tamanho da fonte utilizada como “*digna de bula de remédio*”. Afirma que o obstáculo do tamanho da fonte foi ultrapassado, pois o autuado reconhece o teor de todo o procedimento e se não entendeu nos detalhes, foi por absoluta falta de aplicação, neste sentido. Diz que, na essência, argumenta contra os documentos que alicerçaram a formação da base de cálculo do imposto e, alegando ser uma presunção, traz jurisprudência contra as presunções baseadas em indícios e em dedução, concluindo caber ao fisco o ônus da prova.

Contesta a pecha de “*brincalhão*” imposta pela defesa ou a desqualificação do trabalho com a expressão “*chave-fechadura*”, contrária a boa redação e a ética; explica que o conceito utilizado provém da biologia para caracterizar o perfeito encaixe entre enzimas e substratos, estabelecendo um claro paralelo entre os controles internos e as notas fiscais emitidas: há uma identificação perfeita entre estas e aqueles.

Assevera que o material denominado Controles Internos de Cobrança, foi apreendido como resultado da ação deflagrada por força-tarefa composta pela Secretaria da Fazenda, Delegacia de Crimes Contra a Ordem Tributária e Ministério Público, tendo sido lavrados os termos necessários para garantir a veracidade e integridade dos dados com respeito ao devido processo legal. Descreve o relatório das praças de atuação da empresa com logotipo que coincidem com os endereços dos seus clientes (fl. 349) e outro relatório com os nomes dos representantes por localidade de atuação (fl 352), em que se verifica sem dúvida, que correspondem àqueles constantes dos referidos controles. Destaca a relação biunívoca entre os controles apreendidos e a relação de representantes da empresa JUDITH ALVES.

Além desses fatos que já são suficientes para caracterizar a autoria e objetivo destes controles, consta ainda um cheque nominal cuja beneficiária é a empresa CENTRAL DISTRIBUIDORA, fl. 402; explica que não é necessário que cada documento seja timbrado para ser admitido no processo, basta que o conjunto seja reconhecido como produzido pela autuada com as provas apontadas.

Destaca, evidentemente, que os vendedores das diversas regiões não são registrados como funcionários de JUCA; são autônomos e seus vencimentos são provenientes de comissão. Não

obstante, destaca-se Roberto Carlos de Oliveira como representante da empresa e, ao mesmo tempo, proprietário “laranja” do Posto de Combustível Karoline, cujo real proprietário é JOELSON, filho de JUCA. Roberto Carlos também é credor da CENTRAL DISTRIBUIDORA, tendo emprestados mais de um milhão de reais para dar suprimento ao seu caixa.

Argui que, se não bastassem todas as provas apontadas e a legalidade da apreensão dos documentos, as notas fiscais emitidas e os controles internos têm um caráter suplementar; o conteúdo dos controles e das NF-e emitidas não são em regra os mesmos, embora às vezes coincidam, são complementares, ou seja, as notas fiscais são um subconjunto dos controles de cobrança. Nelas (as notas fiscais emitidas), a preferência é para as vendas de mercadorias não tributáveis ou com baixa alíquota, chegando a proporcionalidade entre mercadorias não tributadas e tributadas a indicar até 90% de mercadorias não-tributáveis. Praticamente todo o comércio de bebidas se dá sem nota fiscal e são controlados por pedidos armazenados em servidor remoto, posto que não foi identificado no computador da autuada.

Sustenta que o procedimento fiscal foi realizado com amparo no artigo 22, Inciso I, da Lei nº 7.014/96; e como a escrita do contribuinte omite as reais operações praticadas, o artigo 22 da mesma lei autoriza o arbitramento para a obtenção do valor real. Portanto, não existe arbitrariedade conforme acusa a defesa. Há previsão legal para que o Estado recupere o montante sonegado com os meios disponíveis desde que vinculados às reais operações do contribuinte. Conclui que os controles utilizados, de autoria, objetivo e validade inquestionáveis, obtidos nos termos legais e com autorização judicial.

Contesta a arguição defensiva de que todas as folhas dos controles extrafiscais, de cobrança, deveriam estar timbrados para ser reconhecida a sua autoria; diz que JUCA não é ingênuo, que possui uma estratégia de negócio que se inicia pela sua localização, em uma vasta região de fronteira, incontrolável. São décadas no ramo atacadista cobrindo este enorme território do oeste, nordeste e sudoeste da Bahia, o que lhe deu enorme experiência na arte de não pagar impostos conforme um sem número de processos produzidos contra ele e já julgados procedentes; embora não pagos. Alerta que outro aspecto devastador desta atuação é a concorrência desleal promovida, excluindo qualquer contribuinte minimamente disposto a cumprir as obrigações legais. Diz que o pseudo contribuinte ou o informal-atacadista explora de forma cativa o comércio no território e que não deve existir outro comerciante com um perfil tão ousado para informalidade quanto este.

Completa que a afirmação de que “a obrigação tributária foi cumprida” se trata de uma falácia da defesa, porque produzir documentos descompassados dos atos negociais e escriturá-los não significa regularidade alguma; ao final do processo de investigação especial ficou provado o “*modus operandi*” fraudulento do empresário.

Quanto ao arbitramento, diz, enfim, que consistiu na apuração do imposto devido, amparado no artigo 22, Incisos I e IV, da Lei nº 7.014/96 e avaliado conforme §1º, Inciso I-B e §2º, do mesmo artigo. Simplificadamente, os controles de cobrança foram cotejados com as notas fiscais eletrônicas emitidas em 2010 e 2011 de onde foram produzidos dois demonstrativos: “DIFERENÇA ENTRE VALOR DE VENDA CONSIGNADO EM NOTA FISCAL E VALOR EFETIVAMENTE PRATICADO CONFORME CONTROLES INTERNOS” e “OPERAÇÕES CONSTATADAS NOS CONTROLES INTERNOS DE COBRANÇA SEM A EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE”.

Registra que a própria denominação do demonstrativo é auto-explicativa e restrita à alguns meses. Para se cumprir o que determina o artigo 22, da Lei nº 7.014/96, e apurar ao valor real está disposta no seu §1º, Inciso I-B como forma de alcançar o restante do período, o que foi feito observando a razão entre venda com e sem nota denominada Fator Multiplicador aplicado ao restante do período sem dados.

Esclarece que a alíquota aplicada foi obtida a partir dos pedidos apreendidos que abriram uma janela da qual se pode observar e calcular uma alíquota média na forma prevista no §2º, do artigo 22, da Lei 7.014/96. Diz que a cobrança foi pautada na legalidade.

Admite que o autuado tem razão, quando, por algum erro de entendimento, na Inspeção de Brumado, incumbida de dar ciência ao contribuinte, foi negado o acesso ao relatório de inteligência fiscal produzido pela INFIP, o que se constituiria em obstáculo real para a defesa. No entanto, com a finalidade de corrigir esta falha solicitou-se a reabertura de prazo para a defesa, conforme documentos anexos aos autos.

Observa que, após a reabertura do prazo de defesa pelos motivos já expostos e, tendo sido dado vista ao referido relatório de inteligência, não foram trazidos argumentos novos à defesa. Sobre a negativa de cometimento da infração ou que os documentos juntados não podem fundamentar a cobrança intentada, contra argumenta que a advogada de defesa sequer foi informada sobre as operações de uma empresa, cuja apuração da base de cálculo do imposto de renda se dá na forma do lucro real, ou seja, não é uma microempresa, nem relativamente aos valores declarados na escrituração fiscal. Assevera que a região de atuação desta empresa, como já mencionado, é vasta e não se restringe a uma localidade e que trouxe apenas prejuízos pontuais ao Estado. Afirma tratar de uma máquina de sonegação com "know-how" desenvolvido ao longo de décadas de práticas ilícitas.

Sobre a alegação de que o procedimento fiscal não teria ocorrido no momento ideal e oportuno, dificultando a impugnação dos documentos encartados nos autos, por que produzidos unilateralmente e à revelia da autuada, diz que o processo administrativo tributário, nesta fase, não contempla qualquer sustentação oral, o convencimento é formado a partir dos documentos e provas trazidas aos autos sem qualquer necessidade de avaliações subjetivas.

Conclui que o autuado pode apresentar, a partir de então, as razões que entendam pertinentes, acompanhadas das provas de que dispuser, mas que, no entanto, não há houve qualquer alteração no entendimento fiscal, desde a lavratura do auto de infração.

VOTO

Lavrado o presente lançamento de ofício para constituir créditos tributários, no valor original de R\$ 18.743.866,60, tendo em vista as infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, além da descrição dos fatos, elaborada de forma pormenorizada pelo Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, que serão apreciadas nas linhas procedentes. Cumpre, antes, examinar as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo, através do seu advogado, legalmente constituído.

Argui o autuado a ilegitimidade passiva, aduzindo que não comprou nem vendeu as mercadorias noticiadas nos autos, sendo inexistente o fato gerador. Diz que faltam as provas dos fatos contra si levantados (inciso II, art. 41, do Decreto nº 7.629/99) e nem constam dos autos documentos essenciais para sustentar a cobrança. Tais argumentos envolvem o mérito da lide e serão oportunamente examinados.

Reclama ainda a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento que em um Estado Democrático de Direito, nenhum ato pode ser considerado válido se não for motivado e se não for oportunizado o contraditório e a ampla defesa; que as anotações uninominadas apreendidas não lhe podem ser direcionadas sem o devido processo legal; que o Fisco deve produzir prova pericial e que a Fazenda Estadual não pode condená-la, sem que antes se faça extrair de sua contabilidade, a verdade real dos fatos.

Após a análise dos termos e peças processuais constantes no processo administrativo fiscal - PAF, concluo, preliminarmente, pela rejeição das nulidades argüidas, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos do mundo e com o direito aplicável, estando a exigência devidamente motivada, em face toda a conjuntura que antecedeu a sua lavratura, com a indicações circunstanciada dos fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário a ser recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

Não houve na ação fiscal qualquer atentado ao Estado Democrático de Direito, que impõe a todos os cidadãos, sejam administrados ou administradores, o respeito amplo à lei, da norma de maior

hierarquia, a Constituição Federal, àquela de menor força normativa, além da relevância a temas descritos na própria norma constitucional, como a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Para que o Estado Brasileiro funcione desta forma é que se procedeu na organização dos Poderes (executivo, legislativo e judiciário), considerando que todos devem ter controles e serem limitados na sua atuação dentro do princípio da supremacia constitucional. Justamente para a efetivação desses controles foram criadas estruturas estatais que atuam como essenciais à Justiça: Ministério Público, a Advocacia Pública e a Defensoria Pública. A estrutura judicial operou nesse Processo Administrativo Fiscal autorizando ações, mediando procedimentos e servindo de equilíbrio para que atividade fiscal pudesse ser realizada, em atenção a supremacia do interesse público.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A Lei 6.404/76 dispõe que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa.

Nesse sentido, na defesa do contribuinte, devem ser observados os princípios e limites que norteiam o sistema tributário e emolduram o poder estatal na cobrança de tributos. Doutro lado, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que somente haverá censura jurídica, onde também presente um comportamento ilícito.

Nessa quadra, tendo em vista o comportamento fiscal do contribuinte autuado, o lançamento excepcional encontrou justificativa diante da ausência de elementos confiáveis para apuração da efetiva base de cálculo, cujas omissões constantes dos seus registros, dados ou declarações, não puderam ser supridas pelo autuado, seja por inércia ou por impertinência das suas alegações, facultando ao Fisco a aferição indireta das operações havidas. Conforme prevê o art. 148, CTN, legitimaram o método subsidiário de arbitramento, o fato de serem omissos, ou não merecerem fé, as informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, sobretudo, após a apreensão documental de inúmeros elementos de provas, no processo de busca e apreensão, autorizado judicialmente, durante a operação denominada “marabu”, que subsidiaram o parecer contido no Boletim de Inteligência Fiscal nº 491/2012, a cargo da Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, encartado às fls. 2214/2411 (vol. V).

Conforme manda ainda o dispositivo, além de verificar a presença dos requisitos para o arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelo sujeito passivo, a sua apuração foi feita mediante o devido processo legal, não obstante a legislação não prevê acerca do “*processo regular*”, eis que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, inclusive com abertura de prazo para que tivesse acesso ao relatório de inteligência fiscal produzido pela INFIP, com as cópias que entendesse necessárias, conforme faz prova a declaração de fl. 2510 (vol. VI).

Mediante processo regular, o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado foi intimado regularmente, durante a ação fiscal, conforme se pode verificar das intimações, às fls. 11/17 deste PAF, quando foram solicitados livros e documentos e a posterior devolução, após a finalização da ação fiscal. Em face do arbitramento da base de cálculo, pode o

autuado apresentar provas na impugnação, documentos ou alegações, a respeito da efetiva grandeza econômica sujeita à tributação.

A seu tempo, o Regulamento de ICMS prevê que, para fazer-se o arbitramento, devem ser preenchidos requisitos, que são cumulativos. Nesse sentido, o art. 937 prevê a possibilidade de proceder-se ao arbitramento da base de cálculo do imposto “quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto” e “não for possível apurar o montante real da base de cálculo”, e, mesmo assim, “desde que se comprove” qualquer dos casos especificados nos seus incisos.

No caso em apreço, resta provado que o contribuinte procedeu num esquema de sonegação, não sendo possível apurar a base de cálculo real por outros meios que não o arbitramento, o que justificou juridicamente a medida.

O presente Auto de Infração foi lavrado, portanto, em obediência aos prazos previstos legalmente e demais exigências formais; diante do lançamento de ofício, o sujeito passivo pode verificar, para fins de subsidiar sua defesa, a motivação do ato jurídico, a indicação na peça de constituição do crédito tributário, em debate, todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, inexistindo quaisquer resquícios de cerceamento no direito de ampla defesa do autuado ou do seu contraditório. Mesmo porque, o arbitramento não pode ser uma pena ou agravamento da exigência, mas um mero critério substitutivo que a lei defere ao Fisco, quando o contribuinte descumpre na obrigação legal de apurar a base de cálculo do imposto devido por inexistência de elementos que mereçam fé.

Por fim, quanto ao pedido para o Fisco produzir prova pericial, no argumento de que a Fazenda Estadual não pode condená-lo, sem antes extrair da sua contabilidade, a verdade real dos fatos, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência ou perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento desse julgador, além da prova dos fatos em análise não depender do conhecimento especial de técnicos e ainda porque a técnica de arbitramento da base de cálculo foi aplicado justamente por não merecer fé a verdade extraída da escrita fiscal e contábil de contribuinte autuado.

Observo, antes, que o procedimento de arbitrar a base de cálculo é unilateral e não contencioso, não se coadunando com o processo dialético, bastando que esteja presente, como já vimos de estar, os requisitos que o autorizam, de acordo com o art. 148, CTN e, entre eles a imprestabilidade de escrita, fiscal e contábil do sujeito passivo, o que faria inócua qualquer nova diligência, nesse sentido. Depois, o próprio dispositivo da lei complementar 87/96, reproduzido no art. 22 da Lei 7.014/96, determina que o arbitramento seja feito mediante processo regular, significando que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de desenvolver-se não apenas em obediência aos ditames da legalidade, mas também de regras claras, com atos orientados no sentido de levantar dados e elementos concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade dos fatos, além da apuração da materialidade escondida pelo contribuinte autuado, permitindo um regular e legal arbitramento. Haverá de ter uma ponderação na proteção dos direitos individuais do contribuinte infrator em face do interesse da coletividade

Em havendo contestação, como no caso presente, assegurada está a avaliação do contraditório com todos os direitos do contribuinte autuado e garantias inerentes ao processo administrativo fiscal na apreciação da base de cálculo arbitrada, o que ocorrerá na análise das razões de mérito.

Superada, portanto, a apreciação das questões suscitadas em preliminares, adentro na avaliação de mérito de cada infração constante do presente PAF.

As infrações 01, 02 e 05 tratam da falta de recolhimento de ICMS, apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da desconsideração de um esquema de sonegação fiscal encimado pelo contribuinte autuado, consistente na aquisição de mercadorias, através de empresas, cujos sócios são pessoas próximas, parentes, funcionários (interpostas pessoas) e, posteriormente, revendida pelo estabelecimento autuado sem a emissão de documentos fiscais.

O esquema de fraude tributária reside, em síntese, na associação irregular de estabelecimentos ou decorrente de falsa constituição, especialmente no que diz respeito à utilização de interpostas pessoas, vício jurídico consistente num negócio simulado, no qual se aparenta transmitir direito a uma pessoa quando, na verdade, ocorre transmissão real a outra. O grupo de estabelecimentos adquiria mercadorias, revendidas, posteriormente, por JUDITH ALVES CARNEIRO (CENTRAL DISTRIBUIDORA), o estabelecimento alcançado, sem a emissão do competente documento fiscal. As compras realizadas pelas empresas irregularmente associadas somaram R\$ 61.911.689,25, no período de 2007/2010, além da participação de outros 04 estabelecimentos situados nos Estados de Pernambuco e Minas Gerais, cujas portas foram fechadas, logo após a descoberta das fraudes pelo fiscal local.

O extenso conjunto de provas encontra-se resumido no Boletim de Inteligência Fiscal nº 491/2012, acostado aos autos, às fls. 2214/2411, elaborado pela Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, após processo de investigação realizado em conjunto com a Delegacia de Crimes Econômicos e contra a Administração Pública – DECECAP, que culminou com a Ação de Busca e Apreensão (mandado judicial), colhendo material na residência do Senhor João Neves de Oliveira e de sua esposa Judith Alves Carneiro, na Central Distribuidora, o estabelecimento autuado, centralizador das operações e no respectivo escritório de contabilidade, que comprova a ilegalidade das atividades perpetradas pelo grupo e a utilização de interpostas pessoas como forma de escamotear a ocorrência do fato gerador.

O trabalho fiscal foi, então, montado a partir dos 45 blocos de cobrança (item 53 do BIN 419/12), controles internos, apreendidos na residência de João Neves de Oliveira, onde o próprio autuado declara os preços efetivamente praticados nas vendas com clientes ali designados, cotejados com os valores constantes nas respectivas notas fiscais eletrônicas emitidas. Tais operações encontram-se também armazenadas em um banco de dados eletrônico. As operações de vendas de mercadorias em que havia correspondência perfeita entre dados constantes dos controles internos e respectivo documento fiscal, o que o Auditor Fiscal intitulou “*chave-fechadura*”, significando o perfeito encaixe entre os controles internos e as notas fiscais emitidas, que deram origem ao demonstrativo “*diferença entre o valor de venda consignado em nota fiscal e o valor efetivamente praticado*”, infração item 05, que demandou ICMS não recolhido no valor de R\$ 774.761,50 (exercício 2010), fls. 18/39 e R\$ 2.062.286,29 (exercício 2011), fls. 40/63, totalizando a exigência de R\$ 2.837.047,80.

Para as operações de vendas de mercadorias, em que não havia correspondência entre os dados constantes dos controles internos e respectivo documento fiscal, foi elaborado o demonstrativo “*operações constatadas nos controles de cobrança sem a efetiva emissão de documento fiscal correspondente*”, infração de item 01, que demandou ICMS não recolhido no valor de R\$395.911,45 (exercício 2010), fls. 64/93 e R\$996.106,94 (exercício 2011), fls. 94/115, totalizando a exigência de R\$1.392.018,10.

O autuado não se incumbiu de trazer aos autos provas que atestassem em contrário ao apurado pelo Fisco e com força para elidir a exigência, preocupou-se apenas em desqualificar o juízo que determinou a ação de busca e apreensão; argüir que o fisco não tem o poder da verdade absoluta e afirmar que a documentação apreendida se trata de amontoado de anotações em papel sem qualquer timbre, endereço ou nome de quem os produziu, arrematando que não pode ser direcionada contra si, sem o devido processo legal.

À rigor, salvo a aplicação da alíquota proporcional prevista no art. 22, § 2º, da Lei 7.014/96, ainda assim, em favor do autuado pela incidência de 16,58% ao invés de 17%, nas duas infrações acima, não houve, de fato, um arbitramento da base de cálculo, posto que os valores apurados foram colhidos a partir das anotações efetuados pelo próprio contribuinte autuado, consignando os efetivos valores das operações de circulação de mercadorias, registrados nos seus controles internos, mas subtraindo-os dos documentos fiscais e de sua escrituração oficial.

Sabe-se que o poder de fiscalização da administração tributária tem sede constitucional (art. 145, § 1º, CF 88). Assim, conforme indica o art. 195, CTN, sendo o tributo uma prestação pecuniária e compulsória, a fiscalização, na tarefa de esclarecer a ocorrência e as reais circunstâncias dos fatos relacionados às atividades exercidas pelo contribuinte, goza de amplos poderes e é dotada dos instrumentos necessários à esmerada apuração da ocorrência do fato impositivo. Estando, pois, autorizada a examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e papéis do contribuinte, com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e conferir ou calcular o montante do tributo devido.

Apesar de o contribuinte não estar obrigado a produzir prova contra si mesmo, estando obrigado apenas na entrega dos documentos e livros obrigatórios, as fichas, planilhas, rascunhos, controles internos e outros registros não exigidos por lei, apreendidos na ação judicial, como ocorreu no caso concreto, constituindo-se em provas da sonegação do ICMS perpetrada contra o Fisco Estadual, o respectivo lançamento de ofício é dever acometido ao preposto fiscal, nos termos do art. 142, CTN, após a coleta de dados, informações relacionadas ao fato impositivo e a verificação da efetiva subsunção dos fatos correspondentes à hipótese prevista na norma de tributação.

Desta forma, perfeitamente correta a posição do Fisco ao considerar os relatórios apartados, “inominados”, no falar do autuado, uma vez que, ante a verificação de indícios, provas, documentos, relatórios circunstanciados do Departamento de Investigação Fiscal, competia a Administração Tributária atuar positivamente, praticando os atos, examinando os documentos fiscais ou não e, configurada a infringência tributária, tem-se como acertada a exigência das infrações acima anunciadas por desatendimento das normas legais que regem o Imposto de Circulação de Mercadorias - ICMS. É ônus do autuado trazer ao PAF documentos que possam refutar a apuração fiscal com os recursos de defesa a ele inerente, do que não cuidou, na peça de impugnação, acostadas no presente PAF, após ser cientificado de todo o teor da autuação.

Posto isso, restam devidamente caracterizadas a infração 01, no valor de R\$ 1.392.018,10 e a infração 05, no valor de R\$ 2.837.047,80.

Na infração 02, a falta de recolhimento de ICMS, detectada por meio de arbitramento da base de cálculo, comprovada a sonegação fiscal e não sendo possível conhecer o montante sonegado, foi apurado com base em projeção dos valores conhecidos para o restante do período sem informações sobre as operações reais do contribuinte, no valor de R\$13.573.946,90.

O contribuinte autuado alega que o Boletim de Inteligência Fiscal nº 0491/2012 não respalda a constituição do fato gerador do imposto, nem os demais documentos acostados aos autos têm o condão de formar a base de cálculo para a “construção do astronômico auto de infração, que se apresenta fora da realidade de qualquer micro empresa, nesse país. Insiste que mesmo a partir da análise da documentação que compuseram o mencionado boletim de inteligência fiscal, o auto de infração foi elaborado por pura presunção e não tem qualquer valor jurídico.

Argui ainda que o art. 22, Lei 7.014/96 reza que o arbitramento da base de cálculo deve ser feito “*mediante processo regular*” e que não tem fundamento autuação baseada em presunções de sonegação, prática repudiada pela jurisprudência administrativa e judicial; argumenta que sonegação e fraude não se presumem, mas dependem de provas a cargo exclusivo do fisco. Lembra que a “*média de mercado*”, mesmo que apurada pelo fisco com rigor, o que não ocorreu, não dá o direito de exigir ICMS sobre valor arbitrado sem que haja uma *avaliação contraditória, administrativa ou judicial*, como exige o CTN. Aduz que o fato gerador do tributo é a circulação econômica da mercadoria e a base de cálculo é o valor da operação. Conclui que o lançamento que se afaste disso deve ser contestado, sendo o caso, levado ao conhecimento do MP para apuração do crime de excesso de exação.

Verifico que o ilícito fiscal contido nessa infração 05 foi apurada a partir de constatação do “modus operandi” desenvolvido pelo grupo de interessados, descrito minuciosamente no Boletim de Investigação da INFIP, fls. 2214/2411, que utilizou como base das operações o estabelecimento

autuado, JUDITH ALVES CARNEIRO, por onde escoava, sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes, as mercadorias adquiridas através de terceiros.

A impugnação do sujeito passivo é meramente genérica e não pontual, como carecia o caso em análise, face à sua gravidade fiscal e mesmo penal, não existindo contestação específica dos demonstrativos analíticos detalhadamente elaborados pelo preposto fiscal com arrimo na vasta documentação do próprio autuado, apreendida, conforme autorização judicial, que, por seu turno, não apresentou contra-prova, apenas alegações desprovidas de quaisquer consistências.

As arguições processuais já foram devidamente analisadas. No que se refere ao arbitramento da base de cálculo, que deve ser feito “*mediante processo regular*”, destaco que o contribuinte não cumpriu à saciedade, seu dever de prestar as devidas informações, apresentar documentos, além dos fundados indícios de sonegação fiscal, comprovados, em seguida, na operação denominada “*Marabu*”. Vejo que a operação em cheque teve por objeto apurar, entre outras práticas, em esquema de fraude que se utilizava de simulação dolosa do quadro societário de empresas, com inserção de pessoas sem capacidade econômico-financeira na condição de “*laranjas*” ou “*testas de ferro*”, permanecendo os verdadeiros proprietários no anonimato, com o objetivo de sonegar ICMS, comercializando mercadorias em nome dessas empresas. Constam ainda dos autos, relatórios das praças de atuação do contribuinte autuado, coincidindo com os endereços dos seus clientes (fl. 349), relatório com os nomes dos representantes por localidade de atuação (fl. 352), identificando a correspondência entre os controles apreendidos e os representantes do autuado. Trata-se de situação típica em que o arbitramento da base de cálculo se mostra imprescindível.

De acordo com as normas contidas no Código Tributário Nacional depreende-se que a base de cálculo arbitrada apresentará natureza jurídica constitutiva, porque substitui uma verdade real que não pode ser conhecida por uma verdade jurídica. Assim, o arbitramento deve ser realizado em regular procedimento administrativo e diante da efetiva constatação de irregularidade ou inidoneidade nos lançamentos fiscais e contábeis do contribuinte. Cabe ressaltar, no que diz respeito à extensão dos efeitos da expressão “*mediante processo regular*”, constante no art. 148 do CTN e diante do caso concreto, o processo regular poderá se efetivar concomitantemente à constituição do lançamento de ofício ou mesmo com a posterior instauração pela Fazenda pública do processo administrativo fiscal, sem quaisquer ofensas ao princípio da legalidade ou a direitos do contribuinte, na medida em que seja necessário resguardar a integridade das provas colhidas, mediante processo judicial, como é o presente caso.

Dessa forma, não acolho a alegação da defesa de que houve desatenção ao art. 22, Lei 7.014/96, que orienta o arbitramento “*mediante processo regular*” (art. 148, CTN) ou que falta fundamento a autuação, baseada em presunções de sonegação. No presente PAF, reitero, além de verificar a presença dos requisitos para o arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelo sujeito passivo, a sua apuração foi feita mediante processo regular, posto que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, inclusive com abertura de prazo para que tivesse acesso ao relatório de inteligência fiscal produzido pela INFIP, com as cópias que julgasse necessárias à sua defesa.

Inverossímil o questionamento do autuado acerca do Boletim de Inteligência Fiscal nº 0491/2012, ao afirmar que seus documentos constitutivos não respaldam a constituição do fato gerador do imposto e que foi elaborado por pura presunção e sem valor jurídico.

Na realidade, o documento anexado aos autos, às fls. 2215/2411, reúne um calhamaço de provas que descreve pormenorizadamente e atesta a conduta antijurídica das pessoas que se associaram na prática dos atos lesivos aos cofres estaduais, além de agregar elementos que vinculam João Neves de Oliveira, Judith Alves Carneiro e Elson Neves de Oliveira, na administração do negócio simulado. O esquema de utilização de outros estabelecimentos com interpostas pessoas para adquirir mercadorias e vendê-las sem documento fiscal, através do estabelecimento autuado, JUDITH ALVES CARNEIRO, era complementado por procurações que conferia poderes a terceiros

para movimentar contas bancárias (fl. 2272), praticar atos mercantis (fl. 2273), operações financeiras (fl. 274), autorizações dadas a João Neves e Judith Alves para intervir em outras empresas (fls. 2275/2279), etc.

O lançamento de ofício, assim, decorreu das provas dos ilícitos levantados e o respectivo Auto de Infração foi lavrado em obediência aos elementos constantes no art. 39, do Decreto 7.629/99, que trata do Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia e constituído de forma legítima, pois foram atendidos os princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material e da garantia da ampla defesa. A investigação fiscal, policial e judicial que culminou com a junção das provas que habilitaram a presente exação favoreceu a exigência do imposto mediante o arbitramento da base de cálculo, porque restou sobejamente identificado que eram omissos, não mereciam fé as declarações e os documentos fiscais expedidos pelo sujeito passivo e pelos terceiros vinculados. Logo, o fato antecedente que obrigou ao Fisco na admissão da técnica do arbitramento é de ordem da ilicitude. Caso não reunisse, nos autos, a prática de condutas ilícitas com a existência de informações imprestáveis para fins de determinar a base de cálculo do ICMS sonegado, o arbitramento não estaria autorizado (art. 148, CTN).

Nessa mesma linha, é um equívoco da defesa invocar a existência, na autuação fiscal, o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, Código Penal), que se trata de um crime típico do funcionário público contra a administração, considerada sujeito passivo do crime juntamente com o contribuinte que sofreu a cobrança excessiva. Não há falar em crime de excesso de exação, uma vez que este encontra-se tipificado na exigência de “*tributo ou contribuição social que o funcionário sabe ou deveria saber indevido, ou ainda quando emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza*”. No caso, o agente fiscal cuidou unicamente dos requisitos formais na constituição do crédito tributário, em conformidade com o art. 142, CTN e agindo de acordo com o previsto no art. 148, CTN, permitindo ao mesmo tempo do nascimento da obrigação tributária pelo lançamento de ofício, o espaço para a impugnação desse mesmo lançamento pelo sujeito passivo, iniciando o processo fiscal.

Diante de tais pressupostos, a recuperação do crédito fiscal, na infração 02, ocorreu através do arbitramento da base de cálculo, com amparo no artigo 22, inciso I e IV, da Lei nº 7.014/96 e avaliado conforme §1º, inciso I-B e §2º do mesmo artigo. Os controles de cobrança apurados durante a operação *marabá* foram cotejados com as notas fiscais eletrônicas emitidas, nos exercícios de 2010 e 2011, produzindo dois demonstrativos, que originaram a infração 01 (*operações constatadas nos controles internos de cobrança sem a emissão do documento fiscal correspondente*) e a infração 05 (*diferença entre o valor de venda consignado em nota fiscal e valor efetivamente praticado conforme controles internos*), cujas exigências restringiram-se apenas a alguns períodos da fiscalização, e serviram igualmente para apuração do fator multiplicador, razão entre os valores das vendas com notas fiscais e sem notas fiscais, aplicado ao restante do período e às operações, cuja base de cálculo do ICMS a autoridade lançadora arbitrou, pela impossibilidade da apuração do valor real das operações, nos exercícios 2010/2011.

Nessa toada, o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito relacionando as operações mercantis efetuadas pelo estabelecimento autuado, exceto aquelas cujos pedidos correspondentes foram identificados, que deram surgimento à infração 05, já apreciada, discriminando cada nota fiscal emitida pelo autuado, data da emissão, nome do destinatário, identificação fiscal, valor da operação e valor arbitrado, mediante a aplicação do fator multiplicador, com cópias do levantamento resumido, acostadas aos autos, às fls. 116/137 (exercício 2010) e, às fls. 138/161 (exercício 2011), além do demonstrativo de forma integral, em meio eletrônico, fl. 313.

O cálculo do fator multiplicador, apurado em relação à diferença entre o valor da venda consignada em nota fiscal e o valor efetivamente praticado de acordo com os controles internos, encontra-se também identificado nos demonstrativos de fls. 162/182 e fls. 183/205, implicando 3,67 (exercício 2011) e 3,30 (exercício 2011), conforme indicação do art. 22, §1º, inciso I-B, Lei 7.014/96.

Ressalto que na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual da alíquota, o Auditor Fiscal levou em conta as alíquotas efetivamente praticadas nas notas fiscais emitidas, nos pedidos, apurando-se uma alíquota média, conforme indica o § 2º, art. 22 da Lei 7.014/96, demonstrativo de fls. 206/226.

Dessa forma, presentes os elementos que informaram a prática do crime de sonegação fiscal, detalhada com minúcias no presente PAF, com as provas de fato e de direito acostadas nos autos e sem que mereçam fé as declarações informadas ou os documentos conferidos pelo contribuinte à Fazenda Pública, o que, inclusive, demandou a medida judicial de busca e apreensão de documentos, de equipamentos de informática, impressora fiscal, etc., a valoração quantitativa ou base de cálculo das operações tiveram de ser arbitradas a fim de alcançar, o mais próximo possível, valor real das operações havidas no período. Em síntese, o arbitramento da base de cálculo, nessa infração 05, foi a forma que restou à Fazenda Pública do Estado da Bahia para averiguar a dimensão do fato impositivo, o que, diante do esquema de fraude organizado pelo contribuinte autuado, sem essa técnica alternativa, prevista no direito tributário, seria impossível obter o quantum de sonegação fiscal importou na ausência de recolhimento de ICMS, desviado dos cofres públicos. Infração que resta integralmente caracterizada, no valor de R\$ 13.573.946,90.

A infração 03 informa a omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimimento de caixa de origem não comprovada através de supostos empréstimos utilizados para sustentar o caixa da empresa, fazendo frente aos desembolsos da empresa.

O Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, elabora demonstrativo de débito, fl. 274, relacionando os empréstimos registrados pelo autuado nos dias 02 de janeiro (R\$ 80.000,00), 01 de abril (R\$ 500.000,00) e 07 de dezembro (R\$ 240.000,00). Anexa aos autos a planilha “*estouro de caixa*”, contendo apenas alguns períodos do exercício de 2009, fls. 275/303 (o demonstrativo integral foi acostado, à fl. 313).

No mérito, a infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

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

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar... suprimimentos a caixa não comprovados ... autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

À vista dos documentos acostados aos autos, verifico que o Auditor Fiscal fundamentou o lançamento de presunção de omissão de receitas por suprimimento de caixa não justificado, ao elaborar demonstrativo de suprimimento indevido, fl. 274. A autorização dada pela lei para que suprimimentos de origem não comprovada indicados na escrituração sejam utilizados como presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto é ressalvada pela prova da improcedência da presunção pelo sujeito passivo.

Alega o autuado em sua defesa que as operações da conta caixa estão respaldadas em documentos idôneos e que não tem pertinência a acusação; diz que não existe vedação legal a operação de empréstimo de pessoa física para jurídica, basta que seja comprovada a origem do dinheiro emprestado. Insiste que a operação é lícita, regida pelo direito privado, onde as partes têm a liberalidade para discutir as condições do contrato e com garantia prevista na Carta Política. Explica ainda que a origem do recurso que deu suporte ao referido empréstimo adveio da distribuição de lucros da empresa individual, ROBERTO CARLOS DE OLIVEIRA DE TANQUE NOVO, CNPJ Nº 03.074.395/0001-65, operação regular e devidamente contabilizados no livro Diário.

Examinando a farta documentação carreada aos autos, verifico, antes, na presente exigência, a existência de mútuos, “*contrato particular de empréstimo em dinheiro*”, empréstimo de Roberto Carlos de Oliveira (CPF Nº 911.953.815-49), sobrinho de João Neves de Oliveira e titular do estabelecimento Auto Posto Karoline para Judith Alves Carneiro, no valor de R\$ 80.000,00, fls.

2378/2380, além de nota promissória, fl. 2381 e no valor de R\$ 500.000,00, fls. 2382/2385, com nota promissória respectiva, fl. 2386. Consta ainda o empréstimo de R\$ 240.000,00, registrado na planilha “*estouro de caixa*”, no dia 07.12.2009, importando suprimento no total R\$ 820.000,00, sobre o qual a fiscalização aplicou a redução da base de cálculo, no mesmo percentual correspondente à alíquota média, utilizada nas infrações relativas ao arbitramento da base de cálculo (16,58%), perfazendo o valor de R\$ 799.741,08.

Tal ato por si só não autoriza, de pronto, o afastamento das operações, apesar ainda da falta de registro dos mencionados contratos no Cartório de Títulos e Documentos, isto porque o contrato de mutuo não é solene, não requer a observação de formalidades especiais. Ocorre que o autuado não trouxe aos autos provas outras da regularidade de tais transações. A tentativa de explicação sobre a origem do empréstimo de R\$ 395.000,00 (trezentos e noventa e cinco mil reais) do mesmo ROBERTO CARLOS DE OLIVEIRA para o autuado em 01.09.2008, além de não constar do PAF em debate, não pode ser acatada, sendo o mesmo uma das interpostas pessoas, no esquema da sonegação fiscal em debate.

O Mútuo é um empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Portanto, se o mútuo for de dinheiro, devolve-se dinheiro acrescido dos juros legais (art. 586 a 592, CC 02). Dessa forma, não logra êxito elidir a presunção tão somente os lançamentos contábeis ou o registro em cartórios, quando realizados. Tratando-se de quantias volumosas de recursos, como é o caso que se examina, necessariamente, teriam que ocorrer através da rede de bancos, cujos extratos o autuado deveria juntar em sua defesa.

Conquanto seja o mútuo uma ocorrência comum entre as sociedades coligadas ou mesmo entre a sociedade e seus respectivos sócios, as operações financeiras precisam ser legítimas, absolutamente comprovadas e jamais se prestar a um artil para lançar na contabilidade valores que foram sonegados.

A arguição do sujeito passivo que se trata de uma operação regular e cuja origem do recurso que deu suporte ao referido empréstimo adveio da distribuição de lucros da empresa individual, ROBERTO CARLOS DE OLIVEIRA DE TANQUE NOVO, CNPJ Nº 03.074.395/0001-65, não resta comprovada. No contrato de mútuo, a sociedade que receber o numerário emprestado creditará, em contrapartida do ingresso de numerário em sua conta bancária ou na conta Caixa, o valor correspondente em conta específica do passivo circulante ou longo prazo; A sociedade que empresa o numerário, a mutuante irá registrar o direito de recebê-lo em conta do realizável a longo prazo, independentemente de o contrato especificar data de vencimento anterior ao término do exercício seguinte (art. 179, inciso II da Lei 6404/76). Em suma, o contrato de mútuo deve ser contabilizado como um Passivo Exigível na mutuaria e como um Ativo Realizável na mutuante

Os valores colhidos pelo Fisco representam suprimento de origem não revelada, dando azo à presunção de omissão de receitas tributáveis, sem que o sujeito passivo lograsse êxito em elidir, nos termos do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96,

No entanto, laborou em equívoco o Auditor Fiscal na identificação do valor exigido, considerando que apurado o suprimento de caixa com recursos de origem não comprovada, no valor total de R\$ 820.000,00, aplicando-se a alíquota interna de 17%, e não alíquota proporcional utilizada no arbitramento implica exigência em R\$ 139.400,00, conforme quadro a seguir:

jan/09	80.000,00	17%	13.600,00
abr/09	500.000,00	17%	85.000,00
dez/09	240.000,00	17%	40.800,00
	total		139.400,00

Do exposto, resta caracterizada a presunção da omissão de receitas tributáveis, tendo em vista o suprimento de caixa com recursos de origem não comprovada, no valor de R\$ 820.000,00, implicando exigência em R\$ 139.400,00.

Com relação, por fim, à infração 04, a acusação é que o autuado forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período.

Explica o Auditor Fiscal que a multa foi calculada sobre o valor das operações ou prestações divergentes através de Empréstimos forjados utilizados para sustentar o caixa da empresa, no percentual de 5%, que totalizou de R\$141.112,72. O autuado, em sua defesa, argui que seus arquivos foram apresentados de acordo com os dados contabilizados nos períodos fiscalizados, descabendo a exigência.

A legislação do Estado da Bahia (Lei 7.014/96 e o RICMS/BA, aprovado pelo decreto 6.284/97) estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de emitir documentos e escriturar livros por sistema eletrônico de processamento de dados, nos termos do Convênio ICMS 57/95 (art. 683, RICMS/BA-97 e seguintes). O usuário de SEPD (sistema eletrônico de processamento de dados) está, assim, obrigado a enviar arquivo eletrônico à SEFAZ, nos prazos estabelecidos na legislação, mantendo-o pelo prazo decadencial, contendo as informações atinentes ao registro dos documentos fiscais recebidos ou emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entrada, de saída, realizadas no período de apuração.

Nessa linha, o art. 708-A, RICMS/BA, vigente à época da infração detectada, aplica-se à obrigação de fazer a entrega mensal dos arquivos magnéticos, nos prazos regulamentares e o art. 708-B se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos, quando regularmente intimados. As multas aplicadas às infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados estão capituladas no inciso XIII-A, art. 42, Lei 7.014/96.

Incide o contribuinte na multa prevista no art. 42, XIII-A “j” da Lei nº 7.014/96, estipulada no valor de R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviço efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débito ocorridos em cada período, ou a entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação.

Nessa hipótese de incidência, o descumprimento da obrigação acessória se perfaz no momento da falta de entrega dos arquivos, no prazo previamente estabelecido na legislação (art. 708-A, RICMS/BA). Constatada a ausência na entrega dos arquivos, o preposto fiscal deve intimar o contribuinte para que o faça no prazo de 5 dias úteis, contados da data do recebimento da intimação. Observa-se que o atendimento à mencionada intimação não exclui a obrigação tratada anteriormente, a entrega no prazo legal (art. 708-B, § 2º, RICMS/BA).

Estando o autuado regularmente intimado para fazer a entrega dos arquivos magnéticos, e não o fazendo no prazo acima mencionado, deve ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo, conforme determina o art. 42, inciso XIII-A, “j” da Lei 7.014/96, na redação da Lei 10.847/07, efeitos a partir de 28.11.07:

j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada,

cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo

Cabível ressaltar que, nos termos do § 6º, art. 708-B, RICMS/BA-97, a entrega de arquivo magnético em atendimento à intimação de que trata o *caput* desse artigo, fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando também o contribuinte sujeito à penalidade prevista na mesma alínea “j”, inciso XIII-A, art. 42, Lei nº 7.014/96.

Em havendo inconsistências nos arquivos magnéticos, deve a autoridade fiscal proceder como prevêm os §§ 3º e 5º do art. 708-B do RICMS: intimar o contribuinte para corrigir as inconsistências do arquivo magnético, fornecendo-lhe junto com a intimação Listagem Diagnóstico com indicação das irregularidades encontradas, no prazo de 30 dias.

Da análise do caso concreto e das peças acostadas aos autos, constato que o sujeito passivo não incorreu na falta da entrega dos arquivos magnéticos, mas, na sua apresentação “*com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes*”, tendo em vista a apuração das operações de empréstimos “*forjados*” utilizados para sustentar o caixa da empresa, apreciada na infração anterior. Mais precisamente, a acusação é que o sujeito passivo forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes. Conforme demonstrativo de fls. 304/312, o Auditor Fiscal aplicou a multa de 5% sobre as entradas e saídas omitidas ou divergentes, limitada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas

Apesar de fundamentar a exigência no art. 42, inciso XIII-A, “j” da Lei 7.014/96, a situação que se apresenta caberia reprimenda, nos termos do art. 42, inciso XIII-A, alínea “f”e, posteriormente, alínea “i” (Lei nº 10.847, efeito a partir de 28/11/07), que se caracteriza na falta de informação de documentos fiscais em arquivos magnéticos ou na prestação da informação com dados divergentes daqueles constantes nos documentos fiscais correspondentes, e, a rigor, sequer precisaria da intimação, conforme a seguir transcrito:

i) 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso;

Justamente por não carecer de intimação, já se encontrando perfeitamente delineada na informação omissiva ou com dados divergentes nos arquivos, é que o percentual da multa, 5% ou 1%, conforme o caso, incide sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências (art. 42, XIII-A, “i”) e não sobre o valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, que ocorre nas infrações com arquivos do SINTEGRA, cuja intimação é típica (art. 42, XIII-A, “j”).

As duas condutas omissivas tipificam o não cumprimento de obrigação acessória; uma, porém, implica falta de entrega do arquivo magnético nos prazos e na forma previstos na legislação; a outra tipifica o descumprimento de intimação fiscal para a entrega do arquivo magnético. Observa-se que, quanto à dimensão do prejuízo causado à Fazenda Pública, a não entrega do arquivo descumprindo uma intimação fiscal, traduz prejuízo e desatenção à Fazenda Pública de maior monta, merecendo assim reprimenda mais gravosa. O ato volitivo da Fazenda Pública, requerendo que o contribuinte apresente o arquivo, evidencia interesse imediato naquelas informações e a omissão das mesmas configura maior prejuízo ao interesse fiscal.

Na outra situação, a infração cometida já se encontra caracterizada, não sendo necessária qualquer nova medida estatal, requerendo assim, penalidade menos severa.

Ocorre que o autuante, além de tipificar a infração de fornecimento de informações através de arquivos magnéticos com dados divergentes dos constantes em documentos fiscais, requeridos mediante intimação, não constam nos autos provas de que expediu uma intimação e qual o seu objetivo, uma vez que apurava sonegação do ICMS, utilizando-se da técnica de arbitramento da base de cálculo do imposto. Fosse ainda uma intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deveria ter fornecida ao contribuinte Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas (art. 708-B, § 3º, RICMS BA) com um prazo de 30 dias, da data do recebimento da intimação, para correção dos arquivos (art. 708-B, § 5º, RICMS BA).

Vimos antes que a obrigação tributária acessória, tendo por objetivo as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, origina-se da legislação tributária (art. 113, § 2º, CTN). Dessa forma, a descrição incorreta do fato gerador (por assim dizer) da obrigação tributária acessória pode acarretar a desconstituição do lançamento tributário.

Importa sublinhar que o evento que teria ocasionado as informações divergentes nos arquivos magnéticos, conforme o próprio Auditor Fiscal, dando azo à exigência por descumprimento da obrigação acessória, perde em consistência, tendo em vista à descaracterização parcial da infração 03, omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimimento de caixa de origem não comprovada, conforme apreciado anteriormente. Afora os empréstimos não acatados pela fiscalização, não restou comprovado que os arquivos magnéticos entregues à fiscalização apresentam dados divergentes dos registrados nos livros fiscais, que resultasse nas diferenças apontadas pela fiscalização.

De fato, a presente autuação trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito de o Fisco impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame de sanção e da prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai da norma acima citada (art. 113, §2º, CTN). Logo, não se pode confundir o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, que não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. O arbitramento da base de cálculo analisado nas demais infrações, não foi uma penalidade, mas uma técnica alternativa, prevista no direito tributário, utilizada pelo Fisco do Estado, mediante processo regular, para averiguar a dimensão do fato imponible, diante do esquema de fraude organizado pelo contribuinte autuado. Contudo, não tem comunicação, a priori, com possíveis divergências nos arquivos magnéticos, que não restaram provadas, nos autos.

Diante do exposto, além do equívoco narrado na descrição da infração, na fundamentação da penalidade a ser aplicada ao fato típico, e o procedimento fiscal incompatível com a pretensão, inquinam a presente exigência de nulidade por inadequação, cerceamento do direito de defesa e agressão ao devido processo legal, em relação à presente infração.

Nisso, é nulo o ato de imposição de multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes através de arquivos magnéticos, cuja motivação não represente, adequadamente, a infração que corresponda à penalidade aplicada.

Voto pela procedência integral das infrações 01 (R\$1.392.018,10), 02 (R\$13.573.946,90) e 05 (R\$2.837.047,80); procedência parcial da infração 03 (R\$139.400,00), pela nulidade da infração 03 e PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269278.0012/12-8, lavrado contra **JUDITH ALVES CARNEIRO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor total de **R\$ 17.942.412,80**, acrescido das multas de 70% sobre R\$139.400,00 e 100% sobre R\$17.803.012,80, previstas no art. 42, incisos III, IV, “i”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR