

**PROCESSO** - A.I. Nº 232151.0001/1-76  
**RECORRENTE** - MERCADINHO PREÇO BARATO COML. DE ALIMENTOS EIRELE - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão CJF Nº 0191-12/18  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/09/2019

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0239-12/19**

**EMENTA:** ICMS. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Constitui requisito de admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara, a reforma no mérito da Decisão de Primeira instância, conforme art. 169, inciso “d” do RPAF. Mantida a Decisão recorrida. Pedido NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Pedido de Reconsideração em relação à Decisão proferida por esta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, em 20/06/2018, fls. 240/246, quando apreciou o Recurso Voluntário relativo ao Acórdão da 3<sup>a</sup> JJF nº 0196-03/17, mantendo a decisão recorrida que julgou, por decisão unânime, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/03/2017, mantendo o valor original do lançamento no valor histórico de R\$26.763,28, acrescido das multas de 75%, previstas nos artigos. 34 e 35, da Lei Complementar nº 123 e no inciso I do artigo 44 da Lei Federal 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, e com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

O Auto de Infração em comento foi lavrado para cobrança de ICMS em decorrência da omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração realizada através do confronto entre as notas fiscais de entrada e a escrituração do livro registro de entrada – sem dolo.

Ainda inconformado, o Sujeito Passivo apresenta Pedido de Reconsideração inicialmente aduzindo que o artigo 169, alínea “d” do RPAF/BA o prescreve quando exista matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. Sendo este o caso dos autos, como restará demonstrado a seguir.

Destaca que houve falta de provas no lançamento e cerceamento do direito de defesa.

Como se vê das decisões exaradas pelas instâncias de 1º e 2º grau deste contencioso administrativo fiscal, as etapas de julgamento foram superadas sem que este Órgão Julgador exercesse seu juízo acerca do cerceamento do direito de defesa da Autuada em relação à falta de apresentação de provas pelo Autuante, bem assim diante da ausência de análise das comprovações efetivas da improcedência do Auto de Infração no que atine às notas fiscais que elencadas pelo fiscal autuante.

Isto porque, não consta do referido PAF sequer uma nota fiscal das relacionadas pelo autuante no demonstrativo da infração, implicando em cerceamento do direito de defesa, haja vista a impossibilidade de a Autuada trazer aos autos a correlação entre as mercadorias por meio das quais se exige o pagamento do ICMS pela suposta omissão de saída. Vale dizer, se tratam-se ou não de mercadorias que já tiveram o ICMS pago, com base de cálculo reduzida, sobre mercadorias da cesta básica, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo immobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc., como se constata nas notas fiscais ora trazidas aos autos (**Doc.01**).

Portanto, evidente a falta de prova do ingresso da mercadoria no estabelecimento autuado, como também de que cabe a exigência do pagamento do ICMS sobre as mercadorias constantes do demonstrativo em que se funda a imputação da infração, notadamente por se tratarem de

mercadorias cujo ICMS não deve ser exigido tal qual imputado.

Senhores julgadores, observa-se que a eminent autoridade fiscal não carreou aos autos as notas fiscais de entrada constantes no **Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias** que elaborou. É imperioso que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que implica que o fisco está obrigado a oferecer a prova concludente, qual seja, as notas fiscais de entrada relacionadas em seus demonstrativos.

Ressalta-se, ainda, que mesmo diante a impugnação da autuada a respectiva infração, no que tange a falta de provas, ainda sim, é dever do fisco a prova da procedência da impugnação.

Ademais, muito embora seja de ônus probatório do Fisco Estadual a inequívoca demonstração da certeza e clareza das imputações, trazemos a colação (Doc.01) notas fiscais que elucidam a improcedência fiscal.

Nesse sentido dispõe o ilustríssimo Professor Paulo de Barros Carvalho:

*“... se o sujeito passivo contestar a fundamentação do ato lavrado pelo fisco, o ônus de exhibir a improcedência da impugnação volta a ser, novamente, da Fazenda, cabendo-lhe provar o descabimento jurídico da oposição, para fazer remanescer a exigência.”*

Assim, o suporte fático da imputação do auto de infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular e o Fisco, no que tange a cobrança do tributo.

Importante destacar a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann em sua obra: “Teoria da Prova no Direito Tributário”.

*“Diz a mestra campineira, com outras palavras, que, em qualquer questão jurídica, é certo que se deve provar o alegado. Quem alega um fato deve prová-lo, o que, no caso do Direito Tributário, não é diferente. É curial que se o agente administrativo acusa a ocorrência de um fato jurídico tributário, que implicará numa relação jurídica tributária, que terá, necessariamente, uma pessoa na condição de sujeito passivo e de devedora do valor do tributo, faz-se inexorável que aquele prove a imputação que dirige a esse, isto é, a de que materializou-se o fato jurídico tributário e de que o liame obrigacional deve ser instalado perante aquele certo sujeito, segundo a lei aplicável.”*

Destarte, deve-se rechaçar qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos, em especial a infração imputada pelo autuante no presente auto de infração, devendo excluir do Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias **as notas fiscais de entrada que não se encontrarem materialmente comprovadas nos autos, padecendo de provas reais.**

Ressaltamos, assim, que no Direito Tributário, é nulo o Auto de infração baseado em PRESUNÇÃO fiscal sem a devida fundamentação, vez que se converte em FICÇÃO, ferindo o princípio do Ato regrado ou Vinculado à Lei (CTN, art. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142, 144; CF/88, arts. 5º II; 37 “caput”, 150, I). Com efeito, a referida imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, Dec. N° 7.629/99, em seus artigos 2º, caput, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, que abaixo se transcrevem, *in verbis*:

*“Art. 2º - Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.” (grifei)*

*“Art. 18 – São nulos*

*IV – o lançamento de ofício*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.”*

*“Art. 41 – O auto de infração far-se-á acompanhar:*

*II – Dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido” (grifei)*

Ante o exposto, solicitamos que sejam excluídas do Demonstrativo das Aquisições de

Mercadorias, mediante diligência fiscal, as notas fiscais indicadas na relação apresentada pelo autuante e que não estão devidamente carreadas nos autos, razão pela qual requer que esta Colenda Câmara de Julgamento Fiscal declare a nulidade ou a improcedência da infração em destaque.

A verdade é que muitas das notas fiscais apontadas pelo autuante nos seus demonstrativos, carreados ao auto de infração em tela, não tiveram a efetiva entrada no estabelecimento da autuada, porque em verdade, há uma presunção de que a autuada adquiriu as mercadorias contidas nas notas fiscais colhidas no SINTEGRA/CFAMT, conforme amplamente demonstrado o contrário, pois a real comprovação só seria possível através **do pedido de fornecimento, o canhoto da Notas Fiscais referidas com a assinatura da Autuada; o comprovante de pagamento dos fretes referentes a ditas notas fiscais; comprovante de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores ou ainda a diferença no estoque que possa confirmar a presunção hipoteticamente admitida.**

Assim, deveria o autuante ratificar a ação fiscal com o comprovante de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores, ou acostar cópias das prováveis duplicatas mercantis tão comuns nas vendas a prazo em operações desta natureza, ou, ainda comprovar suas alegações, demonstrando que a receita auferida em cada operação refletiu na conta caixa/bancos ou na conta fornecedores, seja a aquisição à vista ou a prazo.

Ressaltamos, portanto, que a infração tributária deverá sempre ser provada. Sem prova não há que se falar em lançamento fiscal. Neste sentido, veja, o ensinamento do professor Clélio Berti que em sua obra “O Processo Fiscal”, Ícone Editora, página 86, assim se expressa:

*“A prova é o elemento ou o conjunto de elementos que formam convicção de um fato ou de uma verdade. Para caracterizar a prova é preciso reunir elementos que permitem uma conclusão segura sobre determinado fato ou coisa. A conclusão poderá ser direta ou via raciocínio lógico”.*

Nesse diapasão, ressaltamos ainda o ensinamento do professor Clélio Berti, *in O Processo Fiscal – Teoria e Prática*, Ed. Ícone, Pág. 91, meditando sobre a prova da despesa por presunção em matéria de direito tributário, ao advertir as particularidades das hipóteses de admissão desta, pronunciou-se da seguinte forma:

*“Sem a prova de saída da mercadoria do estabelecimento autuado, que não recebeu a mercadoria não pedida, não pode a Fazenda Pública pretender o recebimento do tributo. A presunção de infração é figura jurídico-fiscal imaginária. A presunção em matéria fiscal se assemelha à suspeita em matéria penal. É uma simples presunção juris tantum, que pode ser desfeita pela prova contrária. O direito fiscal é de interpretação estrita. O ilícito fiscal deve constituir-se em um fato perfeitamente definido na lei tributária ou fiscal, sem o que não nasce o fato gerador da infração, a tipicidade.”* (TJ –RJ, Ac. Ap. 90.944 – Capital, de 22.04.75, Rel. Des. Roque Batista).

Independentemente da necessidade de todo e qualquer ato da autoridade fiscal que exige o pagamento de um tributo *ser motivado*, isto é, indicar as causas que estão motivando a exigência do tributo, as particularidades das provas indiciárias, com suas regras de experiência e outras especialidades que conduzem o raciocínio lógico, para a presunção da verdade, exigem uma *explicação expressa* dos seus motivos, para permitirem um adequado direito de defesa, sob pena de invalidação do lançamento tributário.

Ao final, requer:

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a Autuada **REQUER** que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF declare a total **NULIDADE** do auto de infração em apreço pelo **cerceamento do direito de defesa e/ou pela falta de provas** e se assim não entender, no **MÉRITO**, decida pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração de N.º 232151.0001/17-6, tudo em face das razões recursais acima expostas, para que se faça JUSTIÇA.

## VOTO

Considerando tempestivo o presente PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO, preliminarmente devo

verificar se este deve ser conhecido, atendendo o requisito legal para seu conhecimento, previsto no art. 169, I, do RPAF/BA, qual seja o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos:

- a) que *a decisão da Câmara tenha reformado no mérito a do juízo administrativo originário*;
- b) que *verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito ventilados na defesa e não apreciados nas fases anteriores de julgamento*.

Inicialmente, vejo que, ao contrário do que alega a Recorrente, todos os questionamentos aduzidos pelo Contribuinte, tanto em sede de Impugnação quanto em seu Recurso Voluntário, foram avaliados e analisados pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal e, da mesma forma, pontuadamente, por esta 2<sup>a</sup> Câmara no julgamento do subsequente Recurso Voluntário.

Da análise dos Autos, pode-se constatar que a decisão desta 2<sup>a</sup> Câmara, ora questionada, diante das prerrogativas que lhe confere o disposto no art. 169, inciso I, alínea “a” do mesmo Decreto que regula este pedido de reconsideração, manteve o julgamento de primeira instância.

Assim, constata-se que o Pedido de Reconsideração interposto não atende ao requisito de admissibilidade, tendo em vista que a Decisão da 2<sup>a</sup> Câmara não modificou a prolatada pela 1<sup>a</sup> instância e a matéria de fato e de direito foi apreciada em ambas as fases anteriores de julgamento, conforme se verifica no Feito em comento.

Devo, ainda, destacar que o referido Art. 169, I, “d”, do RPAF/99, foi alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/2018, sendo ainda mais restritivo para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração, mantendo como pressuposto apenas que a decisão tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal.

Ressalto também que o Pedido de Reconsideração não visa um novo julgamento, em 3º grau, mas apenas e tão somente resolver questões pontuais previstas na norma acima enunciada. Afinal, não foi esse o objetivo do legislador ao inserir tal Recurso.

Pelo exposto, concluo que a utilização desse recurso, no caso em análise, em relação ao Recurso Voluntário não é possível por estarem ausentes os requisitos para seu conhecimento.

Assim, Voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Presente Pedido de Reconsideração.

## RESOLUÇÃO

ACORDA M os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232151.0001/17-6, lavrado contra **MERCADINHO PREÇO BARATO COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI – ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.763,28**, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 34 e 35 da Lei Complementar nº 123/06, inciso I do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07, e dos acréscimos legais.

Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS