

A. I. N° - 207349.0005/19-1
AUTUADO - COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
AUTUANTES - FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS e VERA LUCIA ANDION CORTIZO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09.10.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0102-05/20-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REGIDAS POR ACORDO FIRMADO ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO; **b)** RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO. Argumentos defensivos de mérito incapazes de elidir as exigências fiscais. Infrações mantidas. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa. Não acolhido também pedido de exclusão ou redução das penalidades ao argumento da excessividade dessas cobranças. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 11/06/2019, para exigir ICMS no valor principal de R\$86.894,88, contendo as seguintes imputações fiscais:

Infração 01: Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Efetuou a retenção a menor nas vendas de produtos constantes nas Notas Fiscais do Anexo 2, sendo essa retenção prevista no Protocolo 10/92. Exigência fiscal relativa aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015; janeiro, fevereiro, março, maio, junho e julho de 2016. Valor exigido: R\$30.057,97. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos listados no Anexo 3, sendo essa retenção prevista no Protocolo 10/92. Exigência fiscal relativa aos meses de janeiro, março, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015; janeiro, fevereiro, março, maio, setembro e outubro de 2016. Valor exigido: R\$47.719,14. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03: Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Efetuou a retenção a menor nas vendas de produtos constantes nas Notas Fiscais do Anexo 4, sendo essa retenção prevista no Protocolo 11/91. Exigência fiscal relativa aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e setembro de 2015. Valor exigido: R\$182,30. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 04: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos listados no Anexo 3, sendo essa retenção prevista no Protocolo 11/91. Exigência fiscal relativa ao mês de setembro de 2015. Valor exigido: R\$8.935,47. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

Por se tratar de contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, com endereço no município de Maceió, Estado de Alagoas, o mesmo foi notificado do lançamento através dos Correios, via AR (aviso de recebimento), fato ocorrido em 28/06/19 (doc. fl. 53).

Ingressou o contribuinte com a impugnação administrativa, em petição subscrita pelo advogado Fernando de Oliveira Lima, OAB-PE nº 25.227, peça que se encontra inserida às fls. 56/79. Procuração com os poderes de representação juntada à fl. 81.

O contribuinte, inicialmente, ressaltou a tempestividade da inicial defensiva, fez um resumo dos fatos que ensejaram a autuação e formulou pedido para que seja formulada intimação da pauta de julgamento visando a sustentação oral.

Suscitou a nulidade do lançamento fiscal afirmado que a empresa Companhia Maranhense de Refrigerantes, ora autuada, foi extinta e seu patrimônio cindido foi repassado à empresa NORSA REFRIGERANTES S/A, conforme pode ser observado na Ata de Cisão anexa (doc. 01), registrada na Junta Comercial do Estado do Ceará, em 21.03.2017, em momento bem anterior à data da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 11/06/2019.

Completa afirmando estar evidenciada a ilegitimidade passiva da empresa autuada na presente acusação fiscal e, portanto, caracterizada a nulidade do lançamento fiscal.

Apresenta uma segunda razão para a decretação da nulidade relacionada à “incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”. Afirma que “a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte” Transcreveu o parágrafo único do art. 196 do CTN e art. 28 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), para afirmar que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Em seguida, consignou que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 501318/19, sem, contudo, apresentar a mesma à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal. E diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Ainda quanto aos aspectos formais, a defesa apresenta uma terceira razão para a decretação de nulidade do lançamento de ofício, relacionada à preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei. Justifica seu pedido alegando que “um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove”. Não procedendo desta forma, o autuante afronta o que determina o art. 39, VI do RPAF/99. Reconhece, entretanto, que “o autuante, para comprovar sua assertiva, apresentou planilha contendo o número da nota fiscal, a descrição dos produtos, valores de base de cálculo, valores do ICMS ST e o imposto autuado”.

Mas para o impugnante, não é o bastante, por duas razões: “1) sendo a acusação de utilização de recolhimento a menor ou falta de recolhimento do ICMS-ST, diante de erro na utilização da MVA, caberia o autuante apresentar a MVA correta e a utilizada pela impugnante, fazendo a composição do suposto valor devido”; “2) não apresentou as notas indicadas, muito menos as chaves de acesso. Desta forma deixou de comprovar os dados indicados, bem como o valor exigido e por sua vez, a acusação fiscal”.

Conclui que “a garantia de ampla defesa está profundamente prejudicada porque tanto a Impugnante como o Corpo Julgador estão impedidos de identificar qual foi a MVA utilizada pelo contribuinte que a fiscalização afirma que foi a menor e qual seria a MVA que entendeu ser a correta, que veio a gerar o imposto a recolher ora autuado”.

Apresentadas as razões para nulidade, a impugnante passa a discorrer acerca do mérito das infrações, sustentado a improcedência das mesmas.

Prosseguiu afirmando que a exigência fiscal em lide decorreu da utilização de MVA inferior à prevista na legislação, correspondente a operação com refrigerante e água mineral, o que veio a gerar recolhimento a menor e o não recolhimento do imposto.

Segundo a defesa a acusação fiscal não procede, pelo simples fato de que a Impugnante promoveu o recolhimento do ICMS-ST considerando os valores de base de cálculo do ICMS-ST fixado pelas MVAs prevista na legislação baiana. Disse que procedeu ao recálculo das notas fiscais de maneira a observar a MVA prevista na legislação e, se for o caso, realizar o complemento do ICMS-ST” (CD, doc. 05, fl. 170). Afirmou que todos os equívocos, seja para mais ou para menos, foram corrigidos e o ICMS-ST recolhido corresponde àquele efetivamente devido.

À pagina 74 dos autos a defesa afirmou que “ainda que o ICMS-ST tenha sido calculado originalmente errado na nota fiscal, o pagamento ao Estado foi corretamente” efetuado.

Sustenta, em razões subsidiárias, que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade do lançamento, desta vez com relação às multas aplicadas, no percentual de 60% sobre o valor principal. Defende a impossibilidade de aplicação de multa em tal patamar por: i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.”

Conclui, requerendo, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Conclui os pedidos pela declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração. Sucessivamente, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante. Pugna ainda pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas no Auto de Infração.

Prestada Informação Fiscal pelas autuantes, em 01/10/2019, peça processual apensada às fls. 172 a 179 dos autos.

Inicialmente ressaltaram que os trabalhos de fiscalização recaíram sobre a verificação da ocorrência da retenção do ICMS-ST nas notas fiscais e seus respectivos pagamentos, incidentes sobre operações com os produtos “água mineral, refrigerante e energético”, mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária através dos Protocolos 10/92 e 11/91, que têm os Estados da Bahia e Alagoas como signatários.

No que se refere às nulidades suscitadas pela defesa, passaram a abordar a *ilegitimidade passiva questionada pela autuada*. A defesa sustentou que a empresa foi “extinta”, entretanto no cadastro da Sefaz (BA), a CIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (I.E. 122.010.680) continuava ATIVA, conforme demonstra cópia do sistema INC - Informações do contribuinte, anexado às fls. 180 a 181 deste PAF.

Além disso, os débitos cobrados referem-se aos exercícios de 2015 e 2016, períodos anteriores à data da extinção, que teria se dado em 2017. No entendimento das autuantes, os débitos apurados têm um responsável legal. E como o contribuinte permaneceu ativo perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, a autuada apresenta total legitimidade para ser o sujeito passivo da autuação.

A segunda razão apresentada é “*a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal*”. Afirmaram que a autuada citou o art. 196 do CTN, que trata da lavratura de “termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”. Foi citado ainda o Decreto 7.629/99 (art. 28, § 1º) que define que “*a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização*” para encerrar os atos de fiscalização.

Em relação a essa alegação de natureza formal as autuantes declararam que à fl. 8 do presente PAF consta cópia do TERMO DE INICIO DE AÇÃO FISCAL, enviado no dia 08/04/2019, com data de ciência em 24/04/2019 e que encerramento da fiscalização com a lavratura do Auto de Infração se deu em 11/06/2019, dentro, portanto, do prazo de 90 dias.

Outra alegação formal apresentada pela defesa diz respeito “*a norma reguladora do processo administrativo que indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte*”.

No caso específico as autuantes afirmaram que o contribuinte desenvolve suas atividades em Maceió, portanto em outro Estado (Alagoas), razão pela qual não foi formalizada a intimação pessoal. Os atos de comunicação foram realizados através do sistema desenvolvido pela Sefaz com o objetivo de agilizar e racionalizar a comunicação com os contribuintes nos tempos atuais, chamado DTE - Domicílio Tributário Eletrônico.

Quanto à alegação defensiva de que “*a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 501318/19, sem, contudo, apresentar a mesma à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização*”. As autuantes ressaltaram que o lançamento fiscal se dá com a constituição do crédito, na lavratura do Auto de Infração e, na lavratura do Auto, foi anexada a Ordem de Serviço à fl. 07. Além disso, na Ordem de Serviço constou a data de emissão, ocorrida em 28/03/2019 e a lavratura do A.I. se deu em 11/06/2019, dentro, portanto, do prazo de 90 dias.

Quanto à última razão defensiva para o pedido de nulidade, relacionada à “*preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação*” e a alegação defensiva de que “*um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da descrição da infração e dos documentos que a comprove*”: declaram que a defesa é contraditória. Disseram que o importante e imprescindível para a autuada e para os julgadores é saber qual a MVA correta (a constante nas planilhas dos Anexos 2 a 5 do A.I.). Nessas planilhas está demonstrado qual a MVA contida na legislação e qual o valor do ICMS-ST que foi retido pelo contribuinte, no caso da Infração “ICMS-ST Retido a MENOR” ou o valor que deveria ter sido retido e não o foi, no caso da Infração “ICMS-ST Não Retido”.

Afastam todas as razões de nulidade suscitadas pela defesa, e prosseguem na apreciação das razões de mérito.

Informaram as autuantes, a partir da análise do material apresentado na peça de defesa (Doc. 5), que todos os valores de GNREs apresentados constam no sistema de arrecadação da Sefaz, tendo sido, portanto, já considerados nos levantamentos fiscais que compõem o Auto de Infração.

Quanto à alegação de que a multa é exorbitante, afirmaram não lhes caber fazer juízo de valor sobre essa questão, competindo-lhes cumprir a lei rigorosamente. E se a lei define esse percentual de multa, não podem as autuantes deixar de aplicar a norma legal.

Quanto à alegação final da defesa do princípio “*in dubio pro contribuinte*”. Ressaltaram que os Protocolos ICMS 10/92, 11/91 e Anexos 1 do RICMS/2012 são muito claros e definidores de quais percentuais são utilizados para cálculo da retenção e consequente recolhimento do ICMS-ST. Entendem, que nesta específica situação não há “espaço” para aplicação desse princípio.

Ao finalizar a peça informativa, ratificaram a totalidade da autuação realizada, requerendo que este Conselho de Fazenda declare a PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 4 (quatro), imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Trata-se de contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, estabelecido no município de Maceió, Alagoas, que promoveu vendas de refrigerantes, águas minerais e bebidas energéticas,

mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, por meio dos Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, que têm os Estados da Bahia e Alagoas como signatários.

No lançamento fiscal, ora em lide, a fiscalização estadual constatou que houve falta de retenção e também retenção a menor do ICMS, por substituição tributária, nas remessas das mercadorias enquadradas para o território deste Estado.

O contribuinte suscita nulidades do ato de lançamento, apontando incialmente que o Auto de Infração foi lavrado contra pessoa ilegítima e já extinta no mundo jurídico, posto que a Cia Maranhense de Refrigerantes foi objeto de cisão, tendo parte do seu patrimônio sido incorporado à empresa Norsa Refrigerantes S/A, conforme comprova os atos levados a registro na Junta Comercial do Estado do Ceará, anexados às fls. 83 a 159 deste PAF.

Todavia, a empresa autuada no ano de 2019, mesmo com o registro da sua cisão e consequente extinção perante a JUCEB do Ceará, ocorrida no ano de 2017, permaneceu ativa no cadastro de contribuintes do ICMS Estado da Bahia, sem que essa alteração, ao tempo da lavratura do A.I. tivesse sido levada ao conhecimento da autoridade administrativa do Estado da Bahia, com destaque para o fato de que a mesma era sediada em outra unidade federativa, possuindo inscrição perante a Fazenda baiana somente para fins de retenção e recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária.

Sobre a questão concernente à sucessão empresarial com a posterior extinção da pessoa sucedida, mister apontar a existência de algumas questões debatidas na jurisprudência e doutrinas pátrias. Ainda que relacionadas com o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), as mesmas têm total pertinência com o caso em exame, pois se referem à morte do devedor originário, antes da propositura da execução fiscal, sendo que nos casos citados, a ação executiva foi formalizada contra o “de cuius”. Portanto, são situações análogas (morte da pessoa natural e extinção da pessoa jurídica).

No processo administrativo em lide a autuação fiscal foi lavrada em 2019, para alcançar fatos geradores de 2015 e 2016, e os atos de cisão e posterior extinção da pessoa jurídica integrante do polo passivo da relação processual ocorreram em 2017.

Merece inicialmente destaque o voto-vista, do Min. Castro Meira no REsp 1.222.561/RS, no qual este Ministro buscou a distinção dos casos de redirecionamento da execução fiscal de débitos de IPTU ao espólio, cujo julgado ocorreu em 26.04.2012. Abaixo, transcreve-se alguns excertos deste voto, com destaque, **em negrito**, para a parte em que é citada a impossibilidade de se atribuir à Fazenda Pública a imputação de erro em decorrência de não comunicação de baixa no cadastro fiscal dos registros do devedor falecido:

“Em primeiro lugar, o espólio não é propriamente ‘sujeito passivo tributário diverso’ da figura do devedor falecido. Espólio nada mais é do que o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida, uma universalidade de bens, a que se atribui capacidade processual exclusivamente, mas que não detém personalidade jurídica própria nos mesmos moldes da pessoa natural ou da pessoa jurídica.(...) Sobre o espólio recai a responsabilidade patrimonial imputada, ou imputável, ao de cuius, apenas isso, mas não configura uma pessoa distinta da do falecido (...) Assim, não incide, neste caso, a Súmula 392 do STJ (Redação da Súmula: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”.) (...), pois com a sucessão mortis causa não há modificação do sujeito passivo da execução’, sendo desnecessária, até mesmo, a substituição da CDA.(...) Em segundo lugar, a orientação adotada na origem – de que deve ser extinta a execução fiscal contra o devedor já falecido – impõe à Fazenda Pública uma missão, por vezes, impossível, quando os responsáveis deixam de dar baixa no CPF do contribuinte falecido. Estando ativo o CPF, como poderia a Fazenda Nacional ter ciência de que o contribuinte já não mais existe? (...) A tese acolhida no TRF da 4.^a Região somente estaria correta se a União, a

quem compete gerir o CPF por meio da Receita Federal do Brasil, propusesse uma ação contra de cujus que já não consta do Cadastro. Nesse caso, a propositura da demanda dar-se-ia em razão de um erro imputável à própria Fazenda Pública, que não poderá se excusar das consequências advindas de sua desídia. Definitivamente, não é o caso dos autos. A propositura da execução fiscal contra devedor já falecido, quando ausente prova de erro imputável à Fazenda Pública, equivale à morte do devedor no curso da execução, não havendo qualquer proibitiva de redirecionamento. Com essas breves considerações, concluo que deve ser reformada a orientação firmada na origem. Ante o exposto, rogando vénia ao eminente Relator, dou provimento ao recurso especial. É como voto”.

É quase impossível às Fazenda Públicas tomarem conhecimento da morte da pessoa natural ou da extinção das pessoas jurídicas antes do ajuizamento da execução, ou mesmo até que haja a citação do devedor nos autos. Válida aqui a assertiva de Eurípedes Gomes Faim Filho, magistrado paulista, em artigo publicado no sítio da Associação dos Magistrados Brasileiros:

“(...) a pessoa pode morrer em qualquer lugar do planeta e, assim o Fisco pode não ter mesmo como saber, mas se a informação estava disponível quando da propositura da execução no Cartório de Registro de Imóveis (CRI) ou no Cartório do Registro Civil, ambos do local da execução, a alegação de ignorância não pode ser acolhida devido ao princípio da publicidade dos registros públicos”.

Assim, sugere o magistrado a realização de convênio com o registro civil e o registro de imóveis locais. Contudo, como ele mesmo alerta, “não sendo, porém, razoável exigir que ele o faça com todos os registros existentes no país e muito menos fora dele”.

Essa assertiva transcrita esboça com clareza que a exigência de se identificar quem se encontra na titularidade do imóvel – e se está vivo– até a citação nos autos de execução fiscal, é irrazoável de ser cumprida. Essa impossibilidade, no entanto, poderia inexistir se os contribuintes mantivessem atualizados seus dados cadastrais e os de seus bens. No caso, se informada a morte do contribuinte pelos respectivos herdeiros que, provavelmente, desfrutam e/ou desfrutarão das benesses do imóvel tributado. Não se olvide, ademais, que se há de considerar o espólio como figura diversa do proprietário falecido ao ponto do passamento ocasionar nulidade da CDA ante a ausência de sua indicação como devedor, e, no entanto, tal alteração de titularidade não constar no documento de propriedade do imóvel, estar-se-ia exigindo da Fazenda Pública que sempre pressupusesse o não cumprimento da lei pelos herdeiros. Isso porque, devido à regra de que a propriedade imóvel só se transmite com a transcrição na respectiva matrícula, ele – o de cujus– ainda seria parte legítima.

Desse modo, para que haja a exigência do estrito cumprimento, por parte das Fazenda Públicas, de indicação do espólio já na CDA em caso de morte ocorrida até a citação do devedor na execução fiscal, mister faz-se o cumprimento, por parte dos herdeiros, de suas obrigações legais de registro na matrícula do imóvel, atualização da inscrição imobiliária perante o fisco e, quiçá, a abertura tempestiva do processo de inventário do falecido.

Coaduna com esta crítica, Rafael Santos de Barros Silva: “*Dessa maneira, o descumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes está sendo usado em seu favor para impedir que sejam redirecionadas execuções fiscais que foram ajuizadas contra os proprietários anteriores. Esse é um entendimento que contraria o postulado da Boa-Fé Objetiva, o qual, no seu postulado, impede às partes da relação se valerem da sua própria ilicitude. Fere as sensibilidades primárias, ética e jurídica, que uma pessoa possa desrespeitar um comando e, depois, vir exigir a outrem o seu acatamento*”. Forte nestas questões, alguns Tribunais brasileiros vêm renovando seu posicionamento, entendendo pela inaplicabilidade da Súmula 392 para redirecionamento da ação ao espólio do então proprietário de imóvel sobre o qual recai débitos de IPTU. O Des. Nilton Janke, do TJSC (Tribunal de Justiça de Santa Catarina), na ApCiv 2009.007112-3, j. 26.02.2010 (...) nos precedentes que se seguiram naquele Tribunal, entendeu ser plenamente admissível esse redirecionamento no processo de execução, pois nele, dentre outros, o espólio pode ser sujeito passivo, nos termos do art. 568, II, do CPC [1973]. Segundo esse

Magistrado, os Municípios de fato não têm como saber todos os óbitos que ocorrem. Assim, entende admissível que “constatada a inadimplência e sem que oficialmente lhe tenha sido informado o passamento do contribuinte, a execução seja intentada contra a pessoa que figurar inscrita em seus cadastros fiscais, ainda que nesta altura, já possa integrar os cadastros do Além”.

Verbi gratia, a jurisprudência que se formou no TJSC passou a ser essa: “Apelação Cível. Execução fiscal. IPTU, óbito do contribuinte devedor antes do ajuizamento do feito. Extinção da execucional sem resolução de mérito. Possibilidade de substituição processual. Decisão reformada. Apelo provido. Conquanto inexista expressa previsão de substituição processual na hipótese de falecimento do contribuinte antes da propositura da execução fiscal, esta medida revela-se factível, à luz do princípio da instrumentalidade, devendo-se, para tanto, suspender o feito e conceder prazo razoável para que o exequente promova-a, habilitando o espólio, os herdeiros ou sucessores do devedor primaz, na senda dos artigos 43 e 568, inc. II, ambos do Código de Processo Civil [1973]”. Outros julgados do TJSC trazem o mesmo entendimento, aplicando o princípio da instrumentalidade, efetividade e economia processual ao entender pela possibilidade do redirecionamento ao espólio mesmo que o óbito tenha ocorrido antes da propositura da execução fiscal. Neles constou: “Tal solução, garantiria maior eficiência ao processo, sem prejudicar a ampla defesa, tampouco causar prejuízos ao erário”. Perante o TJRS (Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul), por sua vez, também houve a valorização dos princípios constitucionais processuais em detrimento da aplicação da Súmula 392, como no caso da ApCiv70062462726.50. Neste acórdão, entendeu-se que a exigência de nova CDA e a propositura de nova ação para redirecionar a cobrança ao espólio do devedor originário esvaziaria o conteúdo do princípio da economia processual. Nele restou consignado: “Não se desconhece que o Município ajuizou execução fiscal contra pessoa já falecida. Ocorre que, primeiro, muito provavelmente sequer teria como ter conhecimento de que o devedor já havia morrido, a menos que diligenciasse nos cartórios de registros públicos antes de ingressar com cada uma das demandas. E tal medida, data máxima vénia, não é razoável que se exija”. Em outro julgado no mesmo sentido, mas ressaltando a obrigatoriedade de atualização dos dados cadastrais por parte dos herdeiros, enfatizou-se que “[n]ão há como o fisco ter conhecimento da alteração da titularidade do imóvel se não houver a atualização no banco de dados por conta do proprietário ou possuidor” e, por essa razão, seria desnecessário o ajuizamento de nova ação, sendo cabível o redirecionamento do feito já ajuizado. Constou na decisão que o “contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço, conforme preceitua a Súmula 397 do STJ”. Assim, “presume-se que o atual proprietário foi efetivamente notificado do débito relativo ao tributo, todavia, quedou-se inerte”. Nesse contexto, entendeu-se pelo redirecionamento, a fim de dar eficácia ao princípio constitucional da efetividade do processo, da economia processual e da celeridade.

Por fim, e sem esgotar os exemplos de todos os tribunais estaduais do país, traz-se posicionamento do TJSP (Tribunal de Justiça de São Paulo), replicado em muitos de seus julgados, valorizando-se o princípio da patrimonialidade ante a natureza jurídica do espólio e do tributo em questão, em detrimento da aplicação da Súmula 392. É o caso da Ap 0008336-39.2005.8.26.0318: “*Apelação – Execução fiscal – Óbito do contribuinte antes do ajuizamento da ação – Legitimidade de parte – Redirecionamento da ação contra o espólio – Sucessão causa mortis – Por força do princípio da patrimonialidade é o patrimônio do executado que responde pelos seus débitos de modo que a execução ajuizada contra o falecido quando a fazenda desconhece a sua morte não impede o prosseguimento contra o espólio e isso não exige a modificação ou substituição do título executivo – Inaplicabilidade da Súmula 392 do STJ – Recurso provido, para anular a sentença, com determinação do prosseguimento da ação de execução*”.

Válida a transcrição do contido na fundamentação dessa decisão do TJSP, pois de forma bastante sucinta ele apresenta a escusa pelo não ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o espólio do devedor originário e relaciona o IPTU à responsabilidade patrimonial dele advinda, sem a necessidade de alteração da CDA: (...) em se tratando de IPTU, que tem como fato gerador

a propriedade sobre o imóvel, se houver débito de imposto dessa natureza, os sucessores do sujeito passivo respondem pelo respectivo pagamento. (...) E responsabilidade patrimonial não se confunde com o tema alteração da CDA. (...) o espólio do executado ou seus herdeiros, conforme o caso, passam a ser patrimonialmente responsáveis pelo pagamento da obrigação, por determinação legal, dispensando-se, em consequência, qualquer alteração do título executivo. Ademais, o art. 4º, III, da LEF, é explícito em dispor que ‘a execução poderá ser promovida contra o espólio’, o que somente não foi observado porque não foi cumprida a obrigação acessória de comunicar ao fisco municipal a alteração cadastral havida no imóvel. E é forçoso convir que a Municipalidade não possui meios para retificar o cadastro de contribuintes de ofício, se não for informada sobre alterações de tal natureza. Desta feita, o fato de a exequente ter ajuizado a execução contra o próprio falecido, desconhecendo a sua morte, não impede o prosseguimento da execução que deverá ser redirecionada contra o espólio, consoante faculta a lei de regência e isso não exige a modificação ou substituição do título executivo”.

Apenas para constar, na contramão dessa marcha renovatória da jurisprudência, o TJPR (Tribunal de Justiça do Paraná) caminha ao passo do STJ segundo o entendimento de que o redirecionamento da ação de execução fiscal ao espólio do devedor originário, quando este ainda não havia sido citado nos autos, não é possível ante o óbice encontrado na Súmula 392.

Com base no entendimento acima exposto, derivado da jurisprudência e da doutrina, ainda que não unânimes, porém adotando a mesma lógica jurídica, não há se dar guarida ao pedido de nulidade do procedimento fiscal suscitado pela defesa por ilegitimidade da empresa autuada. Certificado o fisco, como agora o foi, da existência da cisão e posterior extinção da pessoa jurídica autuada, a sucessora, Norsa Refrigerantes S/A, poderá ingressar no processo fiscal, como já ingressou, com a apresentação da defesa e praticar todos os atos postulatórios, relacionados aos fatos geradores realizados pela empresa Cia Maranhense de Refrigerantes, ora sucedida, ocorridos nos exercícios de 2015 e 2016. Aplica-se ao caso as disposições do art. 132 do CTN (Lei nº 5.172/66), passando a sucessora a responder pelos tributos e multas devidas pela pessoa jurídica sucedida, seja por fusão, transformação, incorporação ou cisão.

No tocante à nulidade suscitada por “*incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal*” e lavratura dos “*termos necessários para que se documente o início do procedimento fiscal*”, dispõem as autoridades fiscais, nos termos do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, art. 28, § 1º, do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização para que encerrarem os atos de fiscalização. No caso concreto a científicação do início da fiscal seu deu em 24/04/2019, através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), mensagem encaminhada ao contribuinte, e a conclusão dos trabalhos, em 11/06/19, com ciência do contribuinte do Auto de Infração em 28/06/19, via Correios, dentro, portanto, do intervalo de 90 dias, fato que inclusive devolveu ao sujeito passivo a espontaneidade para o cumprimento de eventuais obrigações não adimplidas. Inexiste, portanto, em relação aos atos praticados pela fiscalização, vício que inquie de nulidade os procedimentos adotados que estão em conformidade com a legislação de regência. Inclusive, no corpo do Auto de Infração, é mencionado o número da Ordem de Serviço expedida pela Administração (OS nº 50131819), cuja cópia reprográfica que se encontra apensada à fl. 07 deste PAF. Os roteiros de fiscalização adotados estão vinculados à Auditoria de Substituição Tributária, como não poderia deixar de ser, visto que o contribuinte autuado possui inscrição estadual neste Estado para realizar retenção e recolhimento do ICMS nas remessas interestaduais das mercadorias enquadradas nos Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, que conforme já frisado linhas acima, os Estados da Bahia e Alagoas são signatários.

Também em relação a esses aspectos formais inexistem vícios do lançamento, pois não configurada qualquer situação que tenha implicado em preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação.

Por fim, no tocante a alegação defensiva de que “*um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através*

da descrição da infração e dos documentos que a comprove", há de fato, uma contradição nas razões expostas na peça impugnatória, visto que a defendant afirma que a autuante, "... para comprovar sua assertiva, apresentou planilha contendo o número da nota fiscal, a descrição dos produtos, valores de base de cálculo, valores do ICMS-ST e o imposto autuado (fl. 65). Mesmo assim afirmou em outro trecho que "o Auto de Infração está desprovido de qualquer elemento que assegure um juízo de valor ou presente certeza jurídica aos valores e dados/apresentados.

Os Demonstrativos que lastreiam a autuação estão inseridos às fls. 12 a 47 deste PAF, e foram elaborados a partir dos arquivos eletrônicos do SPED fiscal encaminhados pela empresa para o fisco baiano: Cópias destes Demonstrativos entregues ao contribuinte, inclusive em mídia digital (CD), conforme atesta a intimação de fls. 52/53. Arguição de nulidade também não acatada.

Adentrando no mérito da causa, assinalo, de início, que a realização de perícia era e é desnecessária em razão dos documentos constantes neste PAF serem suficientes para a formação de meu convencimento, considerando, inclusive, que a apuração dos valores lançados de ofício deu-se a partir dos dados da documentação enviada ao Fisco pelo sujeito passivo, conforme abordado linhas acima. Pedido de perícia indeferido de plano nos termos dos artigos 145, parágrafo único, e 147, inciso II, alínea "a", ambos do RPAF/99.

A partir da análise do material apresentado na peça de defesa, em mídia digital (CD - Doc. 5), observo que todos os valores de GNREs apresentados pelo contribuinte e constantes do sistema de arrecadação da Sefaz foram considerados nos levantamentos fiscais que compõem o Auto de Infração.

É de observar que nas planilhas que integram a referida mídia (nº 1 e nº 3), foram inseridas informações e dados relacionados às operações dos meses de abril, junho e agosto de 2015 que não fazem parte da autuação.

Nas planilhas dos meses de maio, julho, setembro e novembro de 2015 e dos meses de janeiro, fevereiro, março, junho e julho de 2016, constam operações com abatimentos de valores, destacados entre parênteses, expressões com o sinal matemático "menos", sem a devida explicação pela defesa a que se referem.

Por sua vez, nas planilhas elaboradas pelas autuantes, as diferenças apuradas são pontuais, por nota fiscal e por produto, dia e mês. A planilha juntada pela defesa é genérica, com toda a apuração do período mensal, incluído notas fiscais que não integram a autuação, de forma que não é adotada a mesma ou semelhante metodologia aplicada na exigência fiscal, a exemplo do que ocorreu com os meses de janeiro e fevereiro de 2016. Portanto, os cálculos apresentados na peça de defesa não evidenciam estar em conflito com os que foram aplicados no Auto de Infração, onde de forma específica, foi apurado o recolhimento a menor do ICMS-ST por erro na quantificação do imposto, na aplicação das margens de valor agregado - MVA (infrações 01 e 03), e também foi constatada a falta de retenção e recolhimento do tributo devido ao Estado da Bahia, por substituição (Infrações 02 e 04).

Ademais, ainda no mérito, o contribuinte não apresentou, por documento fiscal ou na totalidade, as guias de recolhimento complementar (GNRES) que afirma ter efetuado, após os pagamentos regulares, nos respectivos vencimentos, visando a dedução ou exclusão dos valores ora autuados. As autuantes, por sua vez, demonstraram ter deduzido, nas respectivas planilhas, que integram a autuação, os valores totais que foram recolhidos pelo sujeito passivo.

Portanto, argumentos defensivos incapazes de elidir a autuação.

Passemos a examinar, por fim, o pedido subsidiário da defesa direcionado no sentido de afastar a penalidade lançada no Auto de Infração ou a menos reduzi-la a patamar menos gravoso. A penalidade de 60% do valor do imposto, lançada neste Auto de Infração, corresponde a parcela do lançamento de ofício que decorre expressa disposição da legislação do ICMS – Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II, letra "e". O contribuinte sustenta que referida penalidade no patamar estabelecido na lei ordinária estadual viola o art. 150, inc. IV da Carta Magna, que veda a utilização de tributo que

possa incorrer em efeito confiscatório. Apresenta precedentes judiciais acerca dessa questão, cujas ementas reproduz na Manifestação defensiva. Entende que os percentuais de multas tributárias não podem exceder os índices entre 20% e 30%.

Ocorre que por disposição também expressa da legislação processual é vedado aos órgãos de julgamento administrativo decretar a constitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário. Assim dispõe o art. 167, incisos II e III, do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia). Essa questão somente poderá ser apreciada através do manejo, pelo contribuinte, de ações perante o Poder Judiciário. Dessa forma, o pedido de exclusão ou adequação das penalidades não pode ser acolhido na seara administrativa.

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207349.0005/19-1**, lavrado contra **COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$86.894,88**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR