

**A.I. Nº** - 206973.0027/19-6  
**AUTUADO** - VOGA QUÍMICA LTDA.  
**AUTUANTE** - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
**ORIGEM** - IFEP – INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/01/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0155-02/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato nem com o direito aplicável. Há divergência entre o fato apurado e o enquadramento legal da infração, cerceando, assim, o direito de defesa e acarretando insegurança na determinação da infração. A imputação ao imposto declarado na DMA e não recolhido. Enquanto a matéria fática trata ICMS retido por contribuinte na condição de substituto tributário, não recolhido, podendo ser caracterizado crime contra a ordem tributária, consoante art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/1990. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$397.097,39, acrescido da multa de 50%, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 07.02.04** – Deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS - Substituição/Antecipação Interna – Declarada na DMA nos prazos regulamentares, apurados em janeiro a dezembro de 2017, fevereiro, março, maio a dezembro de 2018 e janeiro de 2019.

Enquadramento legal: art. 255 do RICMS/2012 c/c art. 54-A do Decreto nº 7.629/99 – RPAF e art. 34, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Multa tipificada no art. 42, inc. I da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 17 a 35.

Após afirmar ser tempestiva a defesa, considerando o disposto no art. 132, inc. II da Lei nº 3.956/81 e art. 980 do RICMS, declara se tratar de contribuinte dedicado a fabricação de tintas.

Transcreve o teor da infração e se diz surpreendida pela lavratura do auto de infração, muito embora não esteja em situação de irregularidade perante o fisco baiano, tampouco, tenha cometido qualquer infração à legislação do ICMS.

Constata da análise da infração que o fiscal procedeu a atuação com fundamento de que teria deixado de recolher ou recolheu a menor o ICMS - Substituição/Antecipação Interna - declarado na DMA.

Esclarece que verificando a infração percebe-se que não restou claro como o fiscal chegou aos valores exigidos, não evidenciando a metodologia utilizada, se restringindo tão somente a afirmar que a infração foi cometida e a indicar os valores, mas, não demonstrando como de fato os encontrou.

Neste sentido, diz que este órgão julgador, deve determinar a conversão do processo em diligência, nos termos do art. 7º, § 2º do Decreto nº 7.629/99, para que as autoridades fiscais procedam a uma análise mais apurada do auto de infração. Isto porque, a análise profunda da natureza das operações que ensejaram a glosa dos créditos pela fiscalização, não pode ser feita por mero cruzamento de dados ou investigação desprovida de fundamentação e lastro probatório, como pretende a Fiscalização, fazendo-se necessária a realização de uma análise mais criteriosa das operações realizadas, por meio da conversão do feito em diligência e, se necessário, da produção de provas com a juntada de documentos de recolhimento do ICMS.

Reforça, que o presente lançamento resultou, de uma auditoria, que não indica de quais livros, documentos fiscais analisados, foi realizada a glosa dos créditos, os quais, por si só, não são suficientes para comprovar infração.

Defende que para demonstrar cabalmente a infração, a Fiscalização deveria ter realizado diligência no estabelecimento, ou no mínimo tê-la intimado para prestar esclarecimentos, com a finalidade de averiguar se houve ou não o pagamento do tributo, ora exigido.

Contudo, a Fiscalização escolheu o caminho mais cômodo, se limitando a presumir, apenas com base nas informações equivocadas, lançando sobre a empresa o ônus de provar sua inocência, afirma.

Associada a essa análise superficial, acrescenta que a precariedade do Auto de Infração é agravada pelo fato de que seu processo produtivo é composto de fases complexas, o que impossibilita o conhecimento efetivo do impacto de cada operação realizada.

Assim, diz justificar o pedido de diligência, pois o lançamento do crédito tributário foi feito com base em uma análise extremamente superficial e simplista dos demonstrativos, a inexistência de prova e de qual meio foi apurado as supostas irregularidades, fatos que entende requerer uma perícia detalhada sobre a natureza dos materiais empregados em seu processo produtivo.

Alerta que a não conversão do feito em diligência implicará em evidente cerceamento de defesa, visto que está sendo atuado por valores que não restaram claros e devidamente fundamentos, o que prejudica sua defesa e consequente o exercício do contraditório, violando os termos do inciso LV do art. 5º da Constituição Federal.

Esclarece que a diligência requerida objetiva que o fiscal discrimine a metodologia utilizada, evidenciando como chegou aos valores exigidos, permitindo o exercício do direito à ampla defesa e contraditório, previsto na carta magna brasileira.

Ressalta que a auto de infração exige também o pagamento de multa, capituladas no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, correspondentes a 100% (cem por cento) do valor comercial do serviço prestado.

Salienta que diante da leitura da peça acusatória, verifica-se que a autuante justifica tal exigência por suposto descumprimento da legislação do ICMS.

Passa então, a demonstrar que não pode o Fisco Estadual exigir as multas sem levar em consideração as circunstâncias que permeiam o suposto cometimento da infração, sob pena de desnortear o propósito universal da aplicação da multa, que é o de punir o infrator na exata medida da sua culpabilidade.

Ensina que a aplicação da sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo da sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o quantum da multa e o valor do tributo, bem como se atrelando ao grau de culpabilidade do agente.

Sobre o tema, transcreve doutrina de Helenilson Cunha Pontes para concluir que a multa deve ser utilizada como forma de desestimular o ilícito e punir o infrator, não devendo consistir num simples meio para que o Estado lance mão do patrimônio do contribuinte, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade, que veda justamente o excesso das sanções na medida em que elas extrapolem a sua finalidade e, mais do que isso, reclama a cada momento a correta adequação entre as regras de direito e o meio concreto a que elas se referem.

Lembra que foi essa a razão para o legislador conceder, no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzido pelo art. 158 do Decreto nº 7.629/99, ao órgão julgador o poder de dosar a penalidade aplicável ao contribuinte infrator em função do grau da sua culpabilidade e dos prejuízos causados ao Erário.

Assegura que no caso concreto não houve conduta dolosa, fraudulenta ou dissimulada, mesmo porque, caberia ao Fisco comprovar de forma incontestável tais ocorrências, tampouco o Erário baiano deixou de arrecadar o imposto estadual, já que a Fiscalização exige tão somente multa e não o tributo devido nessas operações.

Conclui que resta evidente que houve no caso, simplesmente o não cumprimento de uma obrigação acessória atinente ao ICMS, por uma questão meramente operacional. Se cometeu alguma infração, esta não foi praticada com dolo, fraude ou simulação, que decorreu de falha cometida pelos seus prepostos.

Declara que não pretender se eximir das suas responsabilidades e obrigações, dentre as quais estão as obrigações acessórias, contudo, pontua que apesar de não medir esforços para o andamento normal de suas atividades, atenta ao cumprimento das suas obrigações tributárias, sobretudo as principais, alguns dos seus deveres não foram cumpridos a contento, pelos mais variados motivos.

Destaca que a situação descrita se amolda perfeitamente ao núcleo do § 7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, já que se trata de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, sem dolo, fraude ou simulação, e que não tenha implicado em prejuízo ao erário estadual.

Acrescenta que atende aos requisitos autorizadores do cancelamento da multa, prevista no dispositivo legal citado, pelo que, em homenagem aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, cabe a esta Junta de Julgamento cancelar a multa.

Transcreve ementa do Acórdão CJF nº 0037-11/10, que demonstra a posição favorável do CONSEF em diversas decisões à sua pretensão.

Defende que diante da total ausência de dolo, fraude ou simulação quando da prática do ato omissivo e em razão da não ocorrência de prejuízo ao Erário, que deve os membros desta Junta observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que se afiguram em preceitos básicos inerentes ao Processo Administrativo. Contudo, caso este não seja o entendimento, pugna pela redução da multa imposta, a qual, conforme demonstrado, afigura-se desproporcional e iníqua.

Transcreve jurisprudência do CONSEF acerca do tema, os Acórdãos: CJF nº 0433-13/13 CJF nº 0250-11/10 e CJF nº 0025-11/10.

Diz que o aprofundamento das questões, levará a concluir que o lançamento tributário deve ser cancelado integralmente.

Salienta que o débito cobrado se constitui, para além dos montantes referentes às supostas irregularidades no lançamento de recolhimento do ICMS, como também a suposta e utilização indevida do crédito fiscal, ocasionando multas absurdas de 50% sobre o valor supostamente devido a infração 01.

Assim, continua, é evidente que a imposição de multa de 50% sobre o valor das infrações representa mais que uma excrescência jurídica, um acinte aos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro, tanto que a Constituição Federal vedou a utilização de tributo com efeito confiscatório, art. 150, inc. IV, impondo aos entes tributantes a impossibilidade de invasão ilícita no patrimônio do contribuinte, absorvendo-o pela carga tributária a ponto de comprometê-lo injustamente ou até mesmo de privar-lhe o gozo de determinados direitos.

O efeito confiscatório na presente hipótese claramente se configura, eis que o ente tributante, sob o pretexto de impor uma penalidade pecuniária pelo suposto não recolhimento do tributo, aplicou multas que representa, muito superior ao valor dos tributos cobrados.

Afirma que Heleno Taveira Torres, trata a “vedação de confisco como corolário da proibição de excesso”, voltada a “garantia sistêmica ao direito de propriedade”, destacando que a referida norma constitucional que “tem como finalidade preservar o equilíbrio de carga tributária, individual ou sistêmica, bem como o exercício dos direitos patrimoniais e de livre iniciativa”, sem o quê, não há que se falar em segurança jurídica, vinculada na proporcionalidade, comodidade e aceitabilidade das exações tributárias, mas sim em “indevida apropriação estatal, total ou parcial, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes”.

Refere-se ao precedente do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria em julgamento da ADI 2.551 MG, da relatoria do Ministro Celso de Melo, em 20/04/2006.

Afirma, pelo exposto que o Estado ultrapassou todos os limites da proporcionalidade, instituindo excessos impositivos de manifestas restrições a direito, sem que haja a correspondente medida de equivalência entre o meio adotado e o objetivo a ser alcançado.

Conta que da legislação estadual tem resultado na criação de draconiana sanção calculada em babilônico percentual sobre o tributo, tão somente em razão do seu mero não-recolhimento, prescindindo o intérprete de qualquer graduação ou individualização da punição, com base nos motivos que tenham comprovadamente ensejado reclamado pagamento a menor, declara.

Afirma que não nega que a multa pelo não recolhimento de tributo, para além do mero ressarcimento ao erário, venha se revestir de condão pedagógico e mesmo preventivo, voltados a coibir a prática de ilicitudes de que se possa valer o contribuinte, porém, é evidente que o ânimo arrecadatório e mesmo repressivo do Fisco há que esbarrar nas limitações advindas da norma constitucional soberana, de que se infere, inclusive, o festejado princípio da Proporcionalidade.

Frisa que a sanção imposta pela lei estadual vem coibir, não a prática de ato criminoso, fraudulento, ardiloso ou doloso, mas, pura e tão somente, o não recolhimento do tributo considerado devido pela fiscalização, sendo certo, ainda, que o próprio Fisco, conforme faz crer quando da persecução do crédito em questão, dá conta de ter sido o inadimplemento decorrente de equivocado juízo sobre a obrigação tributária que se lhe atribui.

Acerca da ilegitimidade de tal comportamento, transcreve lição de Júlio César Krepsky, esclarecendo os limites das multas por infrações tributárias.

Afirma que o Supremo Tribunal Federal, em precedente ainda não superado, consignou que a multa sancionatória, enquanto obrigação tributária, é acessória e, nessa condição, não pode, em nenhuma hipótese ultrapassar o valor do principal, sobre que incide. Qualquer sanção, portanto, que extrapole o montante objeto da obrigação tributária há de ser forçosamente considerada nula, porquanto fora do razoável.

Firma que as multas exigidas são confiscatórias, uma vez que, nega ao contribuinte qualquer vínculo proporcional entre a gravidade do fato que busca sancionar, no caso, o mero suposto equívoco no recolhimento de tributo de complexa apuração e fiscalização, e a dimensão da violência econômica impingida pela norma estadual, enquanto sanção acessória, corresponde a duas vezes o valor da obrigação principal.

Diz que uma simples análise, verifica-se que a punição é manifestamente confiscatória, desproporcional, abusiva do direito de tributar e sancionar, quedando-se lesiva do direito à propriedade e à livre iniciativa, à franca revelia da razoabilidade.

Transcreve lição de Ricardo Corrêa Dalla que adota a mesma linha de raciocínio, assinalando que a multa desproporcional ultrapassa o limite permitido à tributação, acabando por ir além do necessário e adequado, gerando o confisco, que consubstancia ofensa a direito fundamental do particular.

Adverte que não se argumente que as multas e demais sanções pecuniárias não se submetem ao princípio da vedação ao confisco, cuja abrangência se limitaria aos tributos, exclusivamente, uma vez que trazida a questão ao conhecimento do STF, em sede de fiscalização abstrata de constitucionalidade, proferiu decisão cautelar nos autos da ADI 1.075-DF, definindo a

aplicabilidade do princípio amparado no art. 150, inc. IV da Constituição, inclusive no que tange à instituição de multas pelo não recolhimento de tributos.

Ressalta que por força do disposto no art. 11, §1º da Lei nº 9.898/99, a decisão exarada em sede de medida cautelar se reveste de efeitos *erga omnes*, não podendo ver contrariados sequer os seus fundamentos determinantes, por quaisquer outros órgãos do Judiciário e do Executivo.

Transcreve ementa do julgamento da ADI 551/RJ, Rel. Min. limar Galvão, 14/02/2003, onde o STF já havia firmado o entendimento da decisão em definitivo de ADI.

Repisa que no caso em análise é evidente que não há nenhum grau de proporção entre a conduta do contribuinte e o que lhe está sendo imposto como penalidade, de modo que, por mais essa agravante, resta sobejamente caracterizada a utilização do tributo com efeito de confisco.

Salienta ser necessário que se considere como incidente o princípio da vedação ao confisco, mesmo na instituição de multas pelo não recolhimento de tributos, sob pena de desrespeito à decisão vinculante do STF, e consequente cabimento de Reclamação Constitucional.

Aponta que o precedente vem sendo ratificado pela Corte em sucessivos enfrentamentos da questão, sendo já pacificada a noção de que a multa pelo não recolhimento de tributo havido como devido deve se limitar a padrões razoáveis, sob pena de afetar a norma constitucional que nega validade ao crédito tributário confiscatório.

Pontua que o Tribunal de Justiça de Pernambuco, instado a se pronunciar acerca da validade do legislado ora impugnado, não hesita em proclamar a manifesta inconstitucionalidade da norma, sendo não raros em sua jurisprudência, precedentes que se aplicam especificamente ao caso em tela, nos quais se consigna o nítido e ilegítimo condão confiscatório da multa de 50% sobre o montante não recolhido a título de ICMS, ao Fisco local, transcrevendo as ementas de alguns desses julgados.

Reclama ser urgente a revisão da absurda sanção confiscatória imposta pela legislação estadual, havendo que se expungir do débito exequendo o montante exigido pelas multas, sob pena de afronta direta e literal à Constituição Federal.

Pede, caso não se considere cabível a anulação pura e simples da sanção aplicada, que se proceda ao redimensionamento de seu aspecto quantitativo, ajustando-a aos princípios invocados, com especial destaque à proporcionalidade, o que, levando-se em conta a imputação de ausência de recolhimento de um tributo cuja apuração deriva de operação deveras complexa e multifacetada, sendo certo que nem se cogita de sonegação ou deliberado cumprimento da norma tributária, o valor da multa eventualmente incidente jamais poderá extrapolar a monta de 20%.

Requer que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente.

Outrossim, requer que as intimações pela Imprensa Oficial sejam feitas, exclusivamente, em nome de seu advogado Nicolai Trindade Mascarenhas OAB/BA 22.386, sob pena de nulidade processual.

Finalmente, protesta pela juntada posterior de documentos, bem como pela realização de diligências fiscais para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento.

A autuante presta a informação fiscal às fls. 56 a 59.

Inicialmente, referindo-se a surpresa do sujeito passivo frente a autuação, diz ser verdadeiro que muitas vezes a descrição genérica das infrações não deixa muito claro o que de fato ocorreu e, não raro, complementa as informações para que não parem dúvidas. Contudo, não poderia ser mais claro do que a descrição da infração no Sistema de Lançamento de Crédito Tributário no caso concreto, que reproduz.

Se referindo ao Demonstrativo do ICMS-ST retido x Recolhido, fl. 09, descreve que em janeiro de 2017 a autuada declarou a retenção de R\$29.721,85 na DMA - Declaração de Apuração Mensal do ICMS, transmitida para a SEFAZ. Que corresponde a uma obrigação acessória cumprida.

Entretanto, complementa, o recolhimento do valor retido e declarado não foi efetivado, por esta razão foi convertido em Débito Declarado na forma da lei, tendo assim ocorrido, período após período, conforme demonstrativo.

Lembra que sendo o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, a ação fiscal desenvolvida através da ordem de Serviço nº 504.925/19 objetivou, entre outros roteiros de auditoria, proceder à verificação do quantum declarado e quantum recolhido pela autuada relativamente ao ICMS por ela retido pelas vendas de produtos enquadrados no regime de substituição tributária.

Relata que procedeu aos exames de praxe e, após analisar as operações que ensejavam a retenção mencionada, comparou os valores mensais retidos através dos documentos fiscais emitidos com os valores declarados na DMA e constatou de imediato que os valores não coincidiam.

Pontua que estranhou o fato da autuada emitir NF-e, ter conhecimento que as informações contidas em cada documento fiscal eletrônico emitidos seria enviado para todos os entes tributantes envolvidos e, apesar disso, declarar valor distinto na DMA.

Acrescenta que no transcorrer dos trabalhos e averiguação, buscou os valores efetivamente recolhidos com código de receita 1006 - ICMS contribuinte substituto do estado e percebeu que a autuada há muitos meses não cumpria a sua obrigação principal relativa à substituição tributária.

Assim, elaborou o citado demonstrativo, fl. 09 para não restar dúvida acerca do valor devido e os valores que foram abatidos correspondentes aos valores pagou e/ou convertidos em DD.

Afirma ter considerado incorretos os valores declarados na DMA e corretos os valores encontrados na escrita fiscal – SPED, já que este último refletia o somatório do ICMS-ST retido em cada operação com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária comprovadas em cada documento fiscal emitido.

Assegura que tomou como parâmetro o valor consignado no SPED-fiscal, que corresponde a escrituração fiscal oficial, e identificou a diferença ora cobrada, tendo abatido os recolhimentos com código de receita 1006 e os valores convertidos em DÉBITO DECLARADO do valor mensal originalmente retido. A relação de DÉBITO DECLARADO encontra-se anexa, fls. 60.

Verificou que todas as DMAs foram retificadas e, atualmente, os valores que constam no INC coincidem com os valores declarados na DMA. Tais DMAs retificadoras foram transmitidas após 01/10/2019, durante a ação fiscal e após o envio do demonstrativo para a análise da autuada, antes da lavratura do presente Auto de Infração, fls. 61 a 63.

Ressalta que nunca obteve qualquer comentário sobre o aludido demonstrativo.

Em relação ao pedido de diligência, perícia para que seja procedida análise mais apurada, além da produção de provas com a juntada de documentos de recolhimento de ICMS, frisa que a autuada não apresenta qualquer comprovante de recolhimento do ICMS-ST, tampouco questiona os valores indicados no demonstrativo.

Afirma não ser adequado imprimir e anexar todas as DMAs nem os documentos fiscais que a autuada emitiu, uma vez que ambos estão à disposição no INC e na EFD e podem ser consultados.

Quanto ao que considera confiscatório o percentual de multa cobrada, frisa que não lhe cabe discutir.

Assegura ter cumprido o dever de prestar a necessária informação fiscal para que se estabeleça o contraditório e mantem integralmente o lançamento.

É o relatório.

## **VOTO**

O auto de infração em epígrafe, exige o ICMS no valor principal de R\$397.097,39 decorrente da constatação pela fiscalização do cometimento de uma infração, motivo de impugnação por parte do sujeito passivo.

Registro inicialmente que a defesa não argui nulidade do lançamento, requerendo a nulidade da multa sugerida, por considerá-la uma absurda sanção confiscatória imposta pela legislação estadual, havendo que se suprimir do débito o montante exigido por estas, sob pena de afronta direta e literal à Constituição Federal.

A autuada é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, apura o imposto com o regime de CONTA CORRENTE FISCAL, exerce a atividade de fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, além das atividades secundárias relacionadas ao comércio atacadista e varejista de tintas, vernizes e similares, dentre outras.

O auto de infração acusa o contribuinte de ter deixado de recolher ou ter recolhido a menor o ICMS – Substituição/Antecipação interna declarada na DMA.

A defesa apresentada pela autuada não contesta os valores levantados, tampouco aponta equívocos cometidos pela autoridade fiscal no demonstrativo apresentado, reservando-se na maior parte da defesa em questionar o caráter confiscatório da multa, registrando que “...o presente Auto de Infração resultou, de uma auditoria, que não consta de quais livros, documentos fiscais analisados, realizada a glosa dos créditos os quais, por si só, não são suficientes para comprovar infração cogitada”.

Neste ponto é importante salientar que a defesa apresenta argumentos no mínimo confusos, dando a entender que impugna outro lançamento que não o presente auto de infração, pois inicialmente combate uma multa de 100% decorrente de descumprimento de obrigação acessória, prevista, como dito na defesa, no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, para na sequência, questionar novamente a aplicação de multa, agora no percentual de 50%, decorrente da acusação de utilização indevida do crédito fiscal, acusação totalmente diversa da imposta no presente lançamento.

Conforme relato da autuante, em sede a informação fiscal, a auditoria foi executada com base no exame dos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte e à luz dos documentos fiscais emitidos contra e pela própria empresa.

Verifico que o caminho inicial que trilhou a autuante para chegar a constituir o crédito fiscal concretizado no auto de infração em análise, decorreu do cotejamento entre os valores do ICMS-ST retido e declarado nas DMAS – DECLARAÇÃO DE MENSAL DE APURAÇÃO DO ICMS, ICMS, no campo “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - POR RETENÇÃO (SAÍDAS)”, com os valores do imposto correspondente, efetivamente recolhido.

Inicialmente a auditoria constatou a existência das divergências, inclusive entre os valores declarados nas DMAS e os valores registrados na sua escrita fiscal, transmitida pelo contribuinte via SPED-Fiscal. A partir de tais constatações, foi iniciado o processo de exame na escrita fiscal e nos documentos fiscais que resultou na apuração dos valores ora exigidos.

Portanto, não assiste razão a autuada quando afirma que o presente auto de infração resultou, de uma auditoria, que não consta de quais livros e documentos fiscais, resultando na glosa dos créditos.

Friso que não houve glosa de crédito fiscal e sim a exigência de imposto apurado na escrita fiscal, declarada na DMA e não recolhido.

A defesa também afirma que a autuação resultou de processo que presumiu o cometimento da infração apenas em base nas informações equivocadas.

Também não merece crédito tal afirmação, haja vista que não houve presunção, tampouco a autuação se fundamenta em informações equivocadas.

Registro que a presunção pode servir para constituir um lançamento, desde que legalmente prevista.

No caso em análise, o argumento não socorre a defesa pelo simples fato de que as possibilidades para o lançamento por tal modalidade estarem listadas no art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e dentre as hipóteses ali previstas, não se enquadra a motivação da presente autuação.

Sendo a acusação de recolhimento a menor ou falta de recolhimento do ICMS, não cabe falar-se em presunção.

Quanto a afirmação de que o lançamento teve como base informações equivocadas, se são equivocadas, o equívoco partiu da escrituração fiscal elaborada e transmitida à SEFAZ pelo contribuinte, que por ela é responsável, consoante prevê o art. 215 do RICMS/2012: “*Art. 215. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade*”.

Registro, por se tratar de ocorrência merecedora de destaque, o fato descrito pela autuante, demonstrando a tentativa da autuada apagar possíveis evidências que despertou os indícios de irregularidades, confirmadas depois da auditoria realizada.

Refiro-me ao fato de todas as DMAs terem sido retificadas ajustando os dados, de forma que os valores que atualmente constam nos registros da SEFAZ, coincidam com os valores declarados na DMA. Tais DMAs retificadoras foram transmitidas após 01/10/2019, durante a ação fiscal e após o envio do demonstrativo para a análise da autuada, antes da lavratura do Auto de Infração, fls. 61 a 63.

Contudo do exame dos autos, documentos, conteúdo dos arquivos gravados na mídia eletrônica – CD, constato a existência de erro material no lançamento que o macula de nulidade, haja vista não se tratar de eventuais incorreções ou omissões e não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, impedindo de se determinar a natureza da infração, consoante previsto no art. 18, §1º do RPAF/99, senão, vejamos.

O cerne da acusação consiste no fato constatado pela fiscalização de que o contribuinte: “*Deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS - Substituição/Antecipação Interna – Declarada na DMA nos prazos regulamentares*”, que corresponde a falta de recolhimento do ICMS antecipação tributária, decorrente das aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quando o imposto não foi retido pelo remetente das mercadorias.

Na informação fiscal, explicitamente o autuante afirma que “*Consideramos incorretos os valores declarados na DMA e corretos os valores encontrados na escrita fiscal (SPED) já que este último refletia o somatório do ICMS-ST retido em cada operação com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária comprovadas em cada documento fiscal emitido*”.

Ademais o próprio demonstrativo, fl. 09, cujo título é DEMONSTRATIVO DO ICMS-ST RETIDO X RECOLHIDO, indica se tratar na verdade de outra infração cometida pelo contribuinte, apesar de não se constituir falsa a afirmação de que ao declarar na DMA o ICMS retido e não ter efetuado o recolhimento.

Do exame dos arquivos gravados no CD, fl. 10, e da Escrituração Fiscal Digital – EFD, constato se tratar do cometimento de infração mais grave do que a consignada no presente lançamento, pois o contribuinte deixou de recolher o ICMS retido devendo ser imposta a acusação de ter deixado “*...de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*”.

Infração que implica na multa de 100%, prevista no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, que até 12/12/2019 correspondia a 150%, modificada em virtude da alteração promovida pela Lei nº 14.183/2019 com efeitos a partir de 13/12/2019.

A prática de não recolher o imposto retido em operações onde o vendedor é legalmente designado como substituto tributário é considerada à luz da Lei nº 8.137/1990, crime contra a ordem tributária, com pena de reclusão de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O valor do ICMS Substituição Tributária – ICMS-ST retido na Nota Fiscal não é considerado faturamento, haja vista que nestes casos o emitente da nota fiscal, legalmente nomeado substituto tributário, que retém e não recolhe o ICMS devido a título de substituição tributária está



cometendo crime de apropriação indébita, de que trata o art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137 de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, *in verbis*.

*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

*II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;*

Portanto, encontra-se caracterizada claramente a incongruência entre a acusação e a situação fática, não sendo permitida uma retificação, posto que tal providência implicaria em mudança de fulcro da imputação, ofendendo o disposto no art. 141 do CTN.

Este entendimento é defendido pelo CONSEF que não admite a manutenção do crédito tributário constituído a partir de outros fatos, atinentes a outros suportes fáticos da ação, diversos daqueles presentes na autuação.

Nesse sentido transcrevo ementa do Acórdão nº 0017-12/19, julgado em 29/01/2019:

EMENTA: ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO. Acatada a preliminar de nulidade. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. Há divergência entre o fato apurado e o enquadramento legal da infração, cerceando, assim, o direito de defesa e acarretando insegurança na determinação da infração. A imputação diz respeito à falta de recolhimento referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, enquanto a matéria fática trata-se de recolhimento a menos do imposto apurado através de auditoria da conta corrente. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Outro fato merece registro. Refiro-me ao auto de infração nº 299326.3008/16-7, lavrado também conta a autuada que formalizou a exigência de ICMS no valor total de R\$1.335.354,60, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, ocorrido nos meses de julho de 2013 a março de 2014, de maio de 2014 a março de 2016 e em maio e junho de 2016.

Este Processo Administrativo Fiscal foi julgado em 21 de setembro de 2017, procedente conforme Acórdão JJF nº 0160-01/17, tendo o julgamento em segunda instância mantido o julgamento da procedência conforme Acórdão CJF nº 0056-12/18.

Pelo exposto e consoante ao que estabelece o art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Portanto, voto pela nulidade do presente lançamento, tendo em vista que foi efetuado com preterição do direito de defesa, inexistindo para o contribuinte autuado segurança quanto à infração apontada, na medida em que foi constatada divergência entre a irregularidade mencionada no campo “infração” e o fato objeto da exigência fiscal, sendo que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação.

Finalmente, quanto ao pedido para encaminhamento das intimações relacionadas ao presente auto de infração serem encaminhadas em nome do seu patrono indicado na defesa, informo que nada obsta o seu atendimento, entretanto, ressalto que as comunicações inerentes ao processo administrativo fiscal obedecem ao quanto prevista pelo art. 108 do RPAF/99, sendo que o não atendimento do pedido não acarretará nulidade do PAF.

Recomendo à autoridade competente, que determine a renovação do procedimento, para verificação de eventuais créditos favoráveis a Fazenda Pública Estadual, decorrentes das operações objeto deste lançamento, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o art. 21 do RPAF/99, respeitado o prazo decadencial.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206973.0027/19-6**, lavrado contra **VOGA QUÍMICA LTDA.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99 aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR