

A.I. Nº - 207150.0003/20-3
AUTUADO - TELES E BRITO EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ ANTONIO RODRIGUES PEREIRA
ORIGEM - INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0116-02/21-VD

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO, NO PASSIVO, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em face da constatação da existência, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a legislação autoriza a presunção de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e por conseguinte, sem pagamento do imposto, a menos que seja feita prova da insubsistência da presunção. Negado o pedido da redução da base de cálculo do ICMS, prevista no Decreto nº 7.799/2000. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 31/03/2020, o presente Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$1.649.939,03, acrescido da multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

INFRAÇÃO 01 – 05.04.01 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, referente aos períodos de dezembro de 2018 e dezembro de 2019, sendo informado pelo autuante que o contribuinte “Manteve na conta Fornecedores, obrigações já pagas, conforme informação prestada pelo fornecedor e demonstrativos anexos”.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. III da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 22 a 66, onde inicialmente referindo-se aos decretos estaduais que estabeleceram o termo da suspensão de contagem de prazo para impugnação administrativa e dos demais prazos recursais no âmbito do processo administrativo fiscal, demonstra ser tempestiva a defesa.

Após reproduzir a infração, diz que a ação fiscal é nula, arguindo preliminarmente a existência de equívoco, que diz ter sido cometido pelo autuante, por não trazer aos autos os elementos essenciais que comprovem a omissão de receita.

Frisa que o procedimento, ao arrepio da lei, não merece guarida porque é nulo, uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a sua plena defesa, tendo em vista que não aponta as omissões de saídas, fundamentando-se em presunção e assim não pode assegurar com certeza o cometimento de qualquer infração à legislação tributária, como tem sido o posicionamento deste CONSEF em diversos acórdãos.

Justifica sua arguição de nulidade, por identificar afronta aos princípios constitucionais do contraditório e do devido processo legal, art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal, além

do princípio da legalidade do ato administrativo, todos abarcados pelo art. 2º do RPAF/99, que reproduz.

Pontua que em observância ao princípio da verdade material, o Auditor Fiscal deveria ter levantado todos os elementos que constituíssem omissão de receitas tributáveis e a circulação passível de tributação pelo ICMS. Assim não procedendo, o processo não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois, nem no corpo do Auto de Infração, se pode concluir pelos valores encontrados que correspondem a omissões de receita tributável, portanto, conclui que houve cerceamento do direito de defesa.

Complementa que falta ao processo administrativo fiscal os elementos que materializem a infração, uma vez que não foram adotados os critérios regulares do procedimento de auditoria que pudessem demonstrar a omissão de receita, fato que cerceia seu direito à ampla defesa, pois não foram demonstrados os elementos para impugnação, ferindo frontalmente o estabelecido no art. 18 do RPAF/99, que transcreve, considerando que não também foram oferecidos os elementos para que pudesse produzir a sua defesa, direito esse, assegurado pelo citado RPAF e os elementos que materializariam a infração. Dessa forma, plenamente nulo este item, por fugir do roteiro de fiscalização.

Conta que o Auditor Fiscal, com o presente levantamento, infringiu também o Código Tributário Nacional, especificamente o art. 142, que trata da atividade de lançar o crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, que neste caso, se efetivou com o uso da discricionariedade como arbitrariedade.

Aponta a existência de vício de uma das modalidades do abuso de poder ao exigir imposto fora das hipóteses elencadas na legislação tributária.

Lembra que o processo administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada, é nulo, conforme tem decidido reiteradamente os tribunais de justiça e administrativos, conformando a aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal, ou mais especificadamente, da garantia da defesa, que deve se entender não só a do rito adequado, como cientificar o interessado, dando-lhe a oportunidade para contestar e produzir provas a fim de impugnar a acusação, acompanhando os atos de instrução e utilizar os recursos cabíveis, até o final do procedimento.

Transcreve sobre a matéria, trecho do voto proferido no Processo DRT 1 nº 10.571/80, julgado em sessão da 6ª Câmara – Rel. Jose Eduardo Soares de Melo.

Ensina que todo ato administrativo pertinente a constituição do crédito público, somente terá eficácia jurídica e validade administrativa, se estiver em perfeita sintonia, obedecendo a todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas prevista na legislação em vigor e em sintonia ideológica com o fato, a matéria e a lei em seu sentido amplo. Esse conceito é a consequência direta de princípios, imposto coercitiva e cogentemente à Fazenda e a Administração Pública, para dar garantia e segurança ao contribuinte.

Explana acerca do princípio da legalidade e da moralidade do ato administrativo, que terá rigorosamente como parâmetro, a lei e terá sempre o objetivo lícito e moral para ter validade, constituindo abuso de poder, se praticado por agente do fisco, ao exigir imposto que se sabe indevido, com fins diversos daqueles pretendidos pelo legislador da lei que instituiu o tributo e contrário ao ordenamento jurídico, inclusive, violando a Constituição, que disciplina e limita o ato administrativo ao dispor que determinados direitos e garantias asseguradas por ela, como, a livre iniciativa, o direito de propriedade e o livre exercício da atividade lícita.

Constata ser certo que *“o agente do fisco tem certa dose de discricionariedade no ato administrativo do lançamento, na escolha da conveniência e da oportunidade de praticar certos atos”*, mas, adverte que no Direito Tributário, prepondera o princípio absoluto da vinculação e do regramento de todo e qualquer ato administrativo fiscal que qualquer ato contra o contribuinte, será sempre vinculado e regrado. Contudo, a discricionariedade está subordinada aos limites permitidos em lei, sendo o arbítrio ação contrária ou excedente da lei.

Acrescenta que discricionariedade, não é arbitrariedade, tampouco absoluta, porque, quanto a competência, forma e finalidade do ato, a autoridade está subordinada ao que a lei dispõe. Com efeito, a ato de lançar o crédito tributário é formal. Assim, na discricionariedade do agente fiscal quanto a este item do lançamento, só se pode admitir nas apreciações dos motivos de oportunidade e conveniência da execução de certos atos na escolha das práticas de auditoria fiscal, não cabendo ao Fiscal desconsiderar a produção de prova da omissão de receitas, por consequência carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceamento do direito a ampla defesa.

Conclui que os motivos em que se amparou o Auto de Infração não tem conformação formal nem material, adequada e correta com o fato, com a matéria fática e tecnicamente (contábil) é contra a lei, haja vista que entende ter sido a situação fiscal simulada, não ocorrendo uma circulação passível do ICMS, estando ausente a prova de sua materialização no próprio Auto de Infração já que o autuante não elaborou o demonstrativo e levantamento em consonância com a legislação tributária e roteiro de auditoria, a exemplo de uma auditoria de estoque.

Recomenda que não se venha com a argumentação de que o parágrafo primeiro do art. 18 do RPAF/99 alberga o autuante, pois este dispositivo não é panaceia, sendo que ele serve para evitar mora oriunda de eventuais incorreções ou omissões, mas do Auto de Infração lavrado em observância dos ditames da legislação tributária e frisa que outro não pode ser o entendimento que se espera dos julgadores, até mesmo porque não se concebe o Estado fazendo a lei e o próprio Estado, representado na pessoa de seu preposto fiscal, violando a mesma lei.

Pontua que o CONSEF por diversas vezes rechaçou lançamentos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa, transcrevendo parte dos votos e as ementas dos Acórdãos CJF nº 0395-11/02, JJF nº 0222/00, CJF nº 0612/00 e CJF nº 0135/00.

Explana que entre as presunções legais criadas pela Lei nº 7.014/96, encontra-se a vinculada aos valores mantidos de obrigações pagas ou inexistentes, conforme reproduz.

Afirma que a presunção se insere no campo da prova, entendido como o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento, ou seja, a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal necessariamente desconhecido, mas, relacionado diretamente ao fato conhecido.

Transcreve sobre o tema, lição de Alfredo Augusto Becker, e conclui que a presunção não surge do nada, devendo resultar sempre da experiência, da observação dos fatos na ordem natural das coisas, assim como entende o mestre Leonardo Sperb de Paola, cujo texto reproduz.

Ressalta que diante da repetição dos lançamentos assim provados e da constatação de que nestes casos sempre ficava evidenciada uma prática, o legislador teve segurança para instituir uma presunção legal com tal perfil, ou seja, tendo essa convicção, o legislador decidiu estabelecer a presunção legal vinculada ao fato corriqueiramente constatado.

Conclui que a presunção nunca poderá ser resultado da iniciativa criativa e original do legislador, devendo sempre estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre os dois fatos considerados, o conhecido e o desconhecido, sendo que só a certeza da correlação natural entre esses fatos autoriza a inserção da correlação lógica entre tais fatos, mediante a via legislativa, transcrevendo mais uma lição de Leonardo Sperb de Paola.

Aduz que no presente caso, essa inadequação está presente na presunção legal, estabelecida pelo art. 4º, § 4º, inc. III da Lei nº 7.014/96, posto que entre a suposta manutenção de passivo e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura, ou seja, nem sempre o volume de passivo constante na escrita, leva ao rendimento ou receitas tributáveis.

Enumera que em primeiro lugar, a observação da experiência cotidiana demonstrou que não há uma correlação natural entre depósitos e rendimentos omitidos: o fato desconhecido pode ser de

outra natureza, notadamente nesta ação fiscal em que a montante de depósitos foram originados de movimentação das suas empresas pertencentes a terceiros.

Conclui que a presunção legal estabelecida na Lei Estadual colide com as diretrizes do processo de criação das presunções legais, pois a experiência haurida com os casos anteriores evidenciou que entre esses dois fatos não havia nexos causal, significando que essa presunção não está estribada na experiência e no “acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas”.

Sintetiza que a experiência desaconselha a adoção dessa indigitada presunção, acrescentando que além desse vício de origem, a presunção encontra sérios obstáculos técnicos, transcrevendo doutrina do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, que assim também entende como ressoa a questão dos depósitos bancários como omissão de receita.

Destaca ter razão o Ministro em afirmar que os depósitos representam o marco inicial de investigação, pois subjacentes a tais valores pode estar, por exemplo, presente um empréstimo, uma doação ou mesmo trânsito de dinheiro de terceiros. Assim, observa que se os depósitos representam o marco inicial da investigação, eles não podem ser erigidos a fato indiciado na construção da aludida presunção legal, ou seja, esses depósitos não podem sustentar uma presunção legal, pois, além de inexistir a correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório para o contribuinte.

Aponta que no presente caso, encontra os seguintes óbices: a presunção não está calcada na experiência anterior; não é possível estabelecer uma correlação direta entre o montante do passivo e a omissão de receita, o encargo probatório é totalmente transferido para contribuinte com manifesta impossibilidade dessa prova ser produzida.

Diante dos argumentos expendidos, aguarda que seja acolhida a preliminar, e caso assim não se entenda, que somente por absurdo se admite, no mérito, diz ser o “lançamento um descabimento”.

Argumenta que na hipótese da saída de mercadorias tributáveis, mencionada nesta infração, ocorre a aplicação da alíquota de 18%, destinada as operações internas, cabendo também a fruição da redução da base de cálculo em 41,176%, prevista no art. 1º do Decreto nº 7.799/2000, reproduzido, cujos benefícios faz jus, conforme Termo de Acordo, firmado junto a SEFAZ/BA, Processo: 096187/2018-2 - CORAP NORTE/PA SAC IRECE, tendo o autuante desconsiderado tal fato.

Sob o título IMPROPRIEDADE DE APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE PARA ACRÉSCIMO MORATÓRIO NA INFRAÇÃO 01, afirma ser a aplicação de tal taxa manifestamente ilegal e inconstitucional uma vez que fere os institutos do princípio da legalidade, anterioridade nonagesimal, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica, inserida em vários incisos do art. 5º da Constituição Federal.

Afirma que a adoção desta “*malsinada taxa*” na seara tributária e nos diversos diplomas legais que a adotaram, ora com caráter de juros de mora, ora como juros remuneratórios, sendo que o primeiro diploma legal a adotá-la foi a Lei nº 9.065/95 ao recepcionar a Medida Provisória nº 947/1995, que alterou o dispositivo da Lei nº 8.981/1995, em seu art. 84, inc. I, substituindo a taxa média mensal de captação do TESOURO NACIONAL RELATIVA A DÍVIDA PÚBLICA MOBILIÁRIA FEDERAL INTERNA – DPMFI, pela questionada TAXA SELIC, conforme reproduz.

Acrescenta que a Lei nº 9.250/95, em seus artigos 14, inc. III, 16 e 39, § 4º adotam a SELIC como juros remuneratórios e as vezes como juros moratórios, sendo que outros diplomas legais, a exemplo da Lei nº 9.430/96, a adota como juros ora remuneratórios, ora moratórios, transcrevendo os artigos pertinentes à matéria.

Destaca que na esfera estadual, a “*malsinada taxa*” foi adotada pela Lei nº 7.753/2000, que alterou a redação do Código Tributário do Estado da Bahia, cujo teor transcreve, donde diz perceber, da simples leitura dos dispositivos, assim como das outras leis não citadas, nenhuma delas define o que seja a TAXA SELIC. Destarte, mesmo nas hipóteses em que é dada a opção ao contribuinte

pelo pagamento parcelado com quotas acrescidas de juros equivalentes a taxa referencial do SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTODIA, tem-se como inconstitucional.

Frisa que a taxa não é calculada sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos, pois no seu computo leva-se em consideração os juros cobrados nas operações de venda de título negociável em operação financeira com cláusula de compromisso de recompra e não sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos.

Frisa que a TAXA SELIC é diária, pois as negociações dos títulos são realizadas no *overnight*, cujo objetivo é superar as deficiências de reservas bancárias entre instituições, de modo que, diariamente, estas negociam títulos públicos entre si, lembrando, ainda, a obrigatoriedade de revenda do título no dia após a compra. Assim, a taxa é acumulada para formar uma taxa mensal, ou seja, a TAXA SELIC é utilizada para remunerar determinada instituição financeira que empresta recursos a outra, realizado por meio de negociação de títulos públicos refletindo, portanto, a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos.

Transcreve trecho do voto proferido pelo Ministro Franciulli Netto, no RE 215.881/PR, que acolheu a arguição de inconstitucionalidade sobre a questão abordada.

Ressalta que ao adotar a taxa que não foi criada por lei para fins tributários, o Fisco acaba por aumentar o valor tributo, uma vez que não representa os rendimentos do governo com a negociação da dívida mobiliária. Portanto, admitir a aplicação da taxa é conceber a figura do tributo rentável, uma vez que os títulos podem gerar renda, mas os tributos não.

Reproduz o art. 150, inc. I da Carta Magna, que dispõe sobre o princípio da legalidade e exige que todo tributo ou parcela que o aumente seja criada por lei, para destacar que ao utilizar a “*malsinada taxa*”, cria-se um aumento do tributo mensal sem que haja previsão em lei, pois a taxa acaba por dar rentabilidade ao tributo, figura anômala e incompatível com o Sistema Tributário Nacional, haja vista que sua função é remunerar o capital, gerando um aumento mensal do tributo, sem que tenha sido criada para tal fim.

Afirma ser indubitável se somente a lei pode criar e aumentar um tributo, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição, as quais não estão inseridas o poder do Banco Central do Brasil – BACEN para criar taxa de juros por circulares, ainda mais quando estas não geram apenas a atualização do tributo, mas, um ganho. Admitir que o tributo possa ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, portanto, constitui-se em evidente absurdo.

Lembra que só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributos, não por meio de decreto, portaria, instrução normativa, ou circular do BACEN que criou a TAXA SELIC, ou qualquer ato normativo que não seja a lei, em sentido próprio e restrito.

Transcrevendo doutrina de Roque Antonio Carrazza, afirma que a adoção de índice não criado por lei é manifestamente inconstitucional, pois a taxa mensal da SELIC, por ter o intuito de remuneração de títulos, aumenta o tributo sem previsão legal, não podendo o atraso do contribuinte gerar renda para o Estado.

Reproduz lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, onde leciona com precisão os aspectos de conexão dos princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade onde se depreende que em matéria tributária, os princípios delineadores do fato jurídico-tributário deve ser acatado em sua amplitude, não bastando a mera e simples previsão de adoção do TAXA SELIC para fins tributários, mas, que fosse criada por lei com todos os fatores de quantificação, uma vez que ao Juiz não cabe interferir na modelação do tributo por via interpretativa ou integrativa.

Acrescenta, que o Direito é um sistema de limites e assim controla de alguma forma, a conduta de alguém, sendo que o poder de tributar é limitado precisamente pelos princípios jurídicos da tributação, dentre eles o da legalidade, que ditam a forma e as condições para o exercício daquele aspecto da soberania estatal, não se podendo conceber, portanto, que o Banco Central do Brasil

determine ao seu talante, par meio de circulares ou atos normativos, inferiores a lei, o percentual de juros incidentes sobre os tributos, conforme assevera o sobredito o Ministro, cujo texto sobre a matéria reproduz.

Salienta ainda, que o § 1º do art. 161 do CTN, lei de natureza complementar, nos termos do art. 24, § 5º do ACCT da Constituição, *“é poder da lei ordinária fixar juros iguais ou inferiores a um por cento (1%) ao mês”*, nunca se poderia estabelecer juros superiores a esse percentual, portanto diz que a TAXA SELIC para fins tributários, só poderia exceder a esse limite, desde que também prevista em lei complementar, vista que, essa taxa tem superado esse limite máximo.

Destaca que assim se posicionou no REsp 215881/PR, STJ, o relator, Min. Franciulli Netto, DJ de 19/06/2000: *“Não há que conceber que uma lei complementar estabeleça taxa máxima e mera lei ordinária venha a apresentar percentual maior”*.

Transcreve o art. 161 do CTN, para ressaltar que a ressalva *“se a lei não dispuser de modo diverso”* não autoriza nem legitima a adoção da TAXA SELIC, pois uma norma de hierarquia inferior não pode alterar os juros legais de um por cento ao mês. A correção monetária e os juros, fora das hipóteses do negócio jurídico, sentença judicial e ato ilícito, além das indenizatórias, só permitem aplicação, desde que haja lei nesse sentido. Se assim é de modo geral, com muito maior razão, deve ser no campo do Direito Tributário, preso ao princípio da estrita legalidade e da tipicidade.

Cita que o CTN não veda a mera atualização do tributo, desde que o critério esteja previamente em lei, mesmo ocorrendo com os juros de mora, que devem ater-se a taxa de um por cento (1%) ao mês, podendo a lei ordinária estabelecer juros iguais ou inferiores a esse limite, nunca, superiores.

Complementa que não bastasse a manifesta inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade e contrariar a Lei Complementar, fere também o princípio da anterioridade inserto no art. 150, inc. III, alínea “b” e o da anterioridade nonagesimal, disposto para as Contribuições Sociais, prevista no art. 195, §6º do Constituição Federal, ao deixar o BANCEN fixar taxa SELIC variável mensalmente acarreta a aumento do tributo sem previsão de lei, ferindo os princípios constitucionais, uma vez que esta prevê o vigor do aumento no exercício seguinte ou prevê o prazo para aplicação de noventa dias a partir data da publicação da norma que estabeleceu o aumento, assim, como a SELIC sofre variação mensal estipulada de forma autônoma e sem previsão legal pelo BANCEN, só poderia ser aplicada no exercício seguinte ou noventa dias depois de promulgada a lei que determina cada percentual mensal, conforme os artigos da Constituição, já reproduzidos.

Sobre o princípio da anterioridade, reproduz ensinamento de Sacha Calmon, e Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro e afirma ser direito do autor saber com antecedência a forma, o tempo e o *quantum* a ser pago. Além disso, está correlacionado com o princípio da legalidade, pois a lei só deve vigor no exercício seguinte, ou no caso do anterioridade nonagesimal, noventa dias após a publicação, tudo para assegurar o princípio da não-surpresa do contribuinte que tem reflexos em nosso ordenamento jurídico na medida em que se assegura o princípio da anterioridade, anualidade e segurança jurídica, portanto, o poder conferido ao BANCEN para alterar as taxas de juros, ou, neste caso, a TAXA SELIC aleatoriamente e ao seu bel-prazer fere a todos esses princípios assegurados constitucionalmente, não podendo ser utilizada para fins tributários, mas, apenas para fins financeiros.

Lembra que o art. 48, caput e inc. I, combinado com o art. 150, da Constituição Federal, que transcreve, estabelecem que é atribuição do Congresso Nacional dispor sobre matérias de competência da União, portanto, só o Poder Legislativo pode estabelecer lei no sentido formal, capaz de criar ou majorar tributos. Assim sendo, ao admitir que o Banco Central estabeleça a TAXA SELIC que gera um aumento do tributo, afora todos os outros princípios constitucionais transgredidos, estaria delegando a competência tributária da União e do Congresso Nacional para o Banco Central, o que seria um absurdo.

Fisa que são as diferentes esferas políticas da Federação relativamente autônomas e, somente por meio de lei própria, instituem e regulam os tributos de sua competência, conforme as normas de repartição posta na Constituição Federal. Um tributo e seus elementos estarão instituídos e regulados, em normas aptas a desencadear deveres, direitos e obrigações tributárias, se nascer de ato de vontade do Poder Legislativo da pessoa competente, conforme determinação da Constituição, vez que o não exercício da competência legislativa de qualquer ente político não a defere a outro, sendo que o vácuo legislativo existente não pode ser suprido pela edição de normas gerais, nem pela manifestação de qualquer outro Poder da mesma ou de outra pessoa da Federação. O princípio da especificação conceitual (tipicidade), como leciona Misabel Derzi, “*diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo mínimo imposto ao legislador, matéria indelegável*”, jamais se poderia conceber a aplicação de juros não instituídos por lei complementar, já que é vedado a lei ordinária alterar lei complementar, assim como delegar ao BACEN instituir e determinar os percentuais de juros a sua vontade.

Notícia que o Superior Tribunal de Justiça, em incidente de inconstitucionalidade cujos trechos dos votos foram transcritos, reconheceu a inconstitucionalidade da SELIC consoante a decisão que reproduz.

Conclui restar demonstrado que a TAXA SELIC está eivada de inconstitucionalidades, devendo ser excluída do montante do débito consoante levantamentos em anexo.

Requer que seja conhecida a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e, caso assim não se entenda, diante do princípio da eventualidade, no mérito, pede que seja julgada procedente em parte a infração 01 para reduzir o valor do lançamento. Reconhecendo o benefício da redução da base de cálculo do ICMS. Tudo por ser de Direito e da mais lícita justiça, visto que todo direito extremo é uma extrema injustiça *summum jus, sumo iniuria*.

A informação fiscal prestada às fls. 78 a 80, inicialmente assegura que o Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2020 e por conta da prorrogação dos prazos processuais, portanto, a defesa apresentada em 02/10/2020, é tempestiva.

Quanto a preliminar de nulidade arguida pela defesa por entender que não foi trazido aos autos os elementos necessários que comprovem a omissão de receita e por não terem sido adotados os métodos que denominou de normais de fiscalização, o impossibilitando de exercer plenamente seu direito de defesa, assevera, que diferente de tal afirmação, além dos elementos essenciais inerentes ao lançamento, foi anexado um demonstrativo, onde foram identificadas nota por nota, os valores mantidos na conta fornecedores, cujos pagamentos foram efetuados dentro do exercício fiscalizado, conforme informação prestada pelo seu fornecedor.

Acrescenta que os documentos relacionados no demonstrativo, encontram-se também listados na conta fornecedores do seu livro Razão, do qual juntou cópia gravado em arquivo magnético referente ao exercício de 2018 a 2019.

Frisa que a defesa não contesta qualquer data ou valor relativo aos documentos arrolados, fato que entende caracterizar a aceitação tácita dos fatos.

Salienta que os fatos apurados estão devidamente enquadrados na presunção legal e demonstram claramente a ocorrência de omissão de receitas correspondente aos pagamentos efetuados e não declarados na contabilidade.

Pontua, ao abordar o mérito, que a autuada em vez de demonstrar a inoccorrência da presunção legal, requer os benefícios do Decreto nº 7.799/2000, referente a redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas realizadas por atacadistas, destinadas a contribuintes do imposto.

Lembra que a autuada não documentou essas operações e questiona: como saber se efetivamente as operações destinaram mercadorias a contribuintes deste Estado? E quais foram os contribuintes que adquiriram essas mercadorias?

Ressalta não conceber a concessão de benefício em operações irregulares, o que caracterizaria um estímulo ao ilícito.

Afirma que não comenta as arguições referentes a inaplicabilidade da TAXA SELIC, por lhe faltar competência para tal.

Pugna pela manutenção da autuação, tendo em vista que a defesa revela o seu caráter meramente procrastinatório.

É o relatório.

VOTO

O contribuinte autuado, é inscrito no Cadastro Estadual na condição de MICROEMPRESA, não optante do SIMPLES NACIONAL, atua no ramo de atividade econômica principal com o CNAE-Fiscal 0163-6/00 – Atividades de pós-colheita, e secundárias de cultivo de batata-inglesa, de tomate rasteiro, comércio atacadista de embalagens, dentre outras.

Considerando que a matéria tratada no presente lançamento e que o sujeito passivo é uma MICROEMPRESA, registro que a Contabilidade é obrigatória para todas as empresas, exceto para o MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL – MEI, visto que não distribui lucro acima da presunção legal, como preceitua o art. 1.179 do Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Portanto, as MICROEMPRESAS e EMPRESAS DE PEQUENO PORTE, independentemente de serem optantes do SIMPLES NACIONAL, estão obrigados a manter sua escrita contábil, apesar de desfrutarem de simplificações quanto as regras tributárias para o cumprimento de obrigações acessórias e principais e na forma de contabilização dos fatos contábeis.

Compulsando os autos, constato que o contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal através do Termo de Intimação, entregue pessoalmente ao seu representante em 20/01/2020, onde foi requerido a apresentação dos Documentos de Arrecadação Estadual – DAE's referentes a antecipação tributária, Livro Diário, Livro Razão e o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência – RUDFTO.

À fl. 19, consta cópia da mensagem nº 158573, postada em 06/05/2020, via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, através da qual o contribuinte foi intimado a tomar conhecimento da lavratura do Auto de Infração e por conseguinte, notificado a quitar o débito levantado ou apresentar defesa no prazo de sessenta dias, tendo sido nesta oportunidade sido entregue todos os arquivos eletrônicos gravados na mídia, cópia do CD, fl. 20, e dos documentos e levantamentos que serviram de base para o lançamento, fato que o possibilitou conhecer o teor da acusação permitindo-lhe defender-se da forma que julgou mais adequada, como o fez. Assim, foi observado o devido processo legal, o princípio da ampla defesa e contraditório.

O demonstrativo analítico, sob o título DEMONSTRATIVO DAS OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS MANTIDAS NA CONTA FORNECEDORES, referente ao período fiscalizado, anexo às fls. 04 a 14, foi elaborado pelo autuante de forma clara e didática, demonstrando os fatos que levaram a constituição do crédito tributário, contendo a relação de cada título referente as obrigações com os fornecedores, relacionando-os com cada nota fiscal, identificada através do número, do nome do remetente, CNPJ, data de emissão, CFOP e do valor da operação, tudo com base nas cópias do Livro Razão e dos Balanços Patrimoniais, cópias gravadas no CD.

Pelo exposto, não tem sustentação a arguição da defesa da existência de vício, quando alega que “*Consoante demonstrativos anexos ao Auto de Infração, o nobre Preposto Fiscal não trouxe elementos essenciais que comprovem a omissão de receita*”, razão pela qual, o argumento não merece acolhimento.

Por outro lado, verifico que a autoridade fiscal levou a efeito a aplicação do correto e apropriado roteiro de auditoria fiscal-contábil, observando e demonstrando assertividade nos exames, não procedendo a afirmação da defesa para sustentar a arguição de nulidade, de que o lançamento é

manifestadamente nulo, *“uma vez que não adota os métodos normais de fiscalização e impossibilita a plena defesa do Autuado, tendo em vista que não aponta as omissões de saídas, escudando-se em presunção que se demonstrara ilegalmente constituída”*.

Destarte, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares, a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo e repito: o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração, portanto, rejeito todas as arguições de nulidade suscitadas.

Superadas as questões preliminares, ao adentrar na análise do mérito, faço inicialmente algumas considerações, por considerá-las pertinentes.

É cediço, que os fatos geradores do ICMS só podem ser caracterizados mediante a constatação da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma legal, uma vez que as imputações de ordem jurídico-tributária devem observar os critérios de segurança e certeza, e tratando-se de lançamentos tributários, em consonância com o princípio da tipicidade cerrada e da estrita legalidade, não pode haver exigência de tributo com fundamento em suposições.

Assim, a exigência tributária, nasce da observação e constatação pela autoridade administrativa competente de fatos ocorridos no mundo real, que comprovadamente praticados pelo sujeito passivo, estes infringiram uma norma, carecendo, para justificar a exação fiscal, da existência de provas para demonstrar a efetiva ocorrência destes fatos descritos na norma de incidência do tributo.

Nesse contexto, importante destacar que fato gerador e hipótese de incidência são coisas distintas. O Código Tributário Nacional define no artigo 114: *“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. Não há como denominar de fato gerador uma situação abstrata, vez que o fato é algo realizado, concreto, daí o motivo da necessidade em distinguir o *“fato gerador”* da *“hipótese de incidência”*.

Assim, fato gerador pode ser considerado como o fato efetivamente realizado e materializado. É a realização concreta de um comportamento descrito na norma, cuja observação faz nascer uma obrigação jurídica, bem como define juridicamente a natureza do tributo.

Já a hipótese de incidência, é a abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma hipótese que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador.

No ato de relatarmos o evento tributário, é imprescindível que as autoridades administrativas demonstrem e descrevam a ocorrência do fato gerador, utilizando uma linguagem técnica, coerente e admitida pelo Direito, ponto onde se insere o campo das provas da ocorrência fática, que devem ser aptas para certificar a ocorrência do fato, ou seja, comprovar a legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária, o que significa promover a verificação de que o acontecimento fático narrado e a relação jurídica instaurada mantêm estrita correspondência com as provas apresentadas, de forma que observando o princípio da tipicidade cerrada, o emprego de presunções e ficções no campo tributário, deve ser comedida.

Nesse sentido, transcrevo lição de Paulo de Barros Carvalho, extraído do artigo publicado no sítio <https://www.ibet.com.br/>, sob o título SOBRE A TEORIA DA PROVA NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O EMPREGO DE PRESUNÇÕES.

“Nem sempre, no entanto, a prova é tida como ‘fato’. Às vezes, poderá ser utilizada para referir-se a vínculo, como ocorre nos casos das presunções. Ingressamos aqui nos estudos da aplicabilidade das presunções na sistemática das provas.

Supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que exibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe

segurança e certeza. Nesse sentido, os recursos à presunção devem ser utilizados com muito e especial cuidado. No campo do direito tributário, não deve a presunção manter atinência intrínseca aos aspectos estruturados da norma de incidência tributária, mas apenas referir-se a elementos (situações/fatos) que possam conduzir à tipificação da figura impositiva.

Na presunção legal encontraremos, de um lado, o fato presuntivo e, de outro, o fato presumido. Considera-se provado o fato legalmente presumido. E o que justifica essa previsão legal? Por que o fato presumido adquire, de pronto, status de fato provado? Tal se justifica pelo vínculo de associação prescrito pela lei. Desse modo, fala-se em presunção relativa, que admite prova em contrário; mas, não havendo prova em contrário, a associação se mantém; dado o fato presuntivo, deve ser o fato presumido, porque não houve prova em sentido oposto”.

No caso em análise, a autuação embasa-se em uma presunção relativa, prevista na Lei nº 7.014/96, que, assim sendo, aceita a prova em contrário, diante da possibilidade do sujeito passivo contrapor-se ao lançamento, dispondo de elementos probatórios, demonstre que não cometeu a infração que lhe está imputada.

A defesa, não cuidou de tal encargo, reservando-se a arguir nulidades, questionar a adoção do instituto da presunção no Direito Tributário e a aplicação da TAXA SELIC na atualização dos créditos tributários.

No mérito, a acusação exige o ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, consiste no conhecido passivo fictício.

O passivo fictício, decorre de duas condutas distintas: registro na contabilidade de obrigações inexistentes e a manutenção no passivo de obrigações já quitadas.

O primeiro caso, decorre da constatação da existência de obrigações quitadas, que nunca existiram, ou seja, títulos fictícios para encobrir o saldo credor da conta caixa.

O segundo caso, ocorre quando a entidade paga, por exemplo, duplicatas a fornecedores com dinheiro não contabilizado, e como não há saldo contábil nas contas caixa ou bancos (disponibilidades), suficiente para justificar tais pagamentos, não se procede a baixa destes títulos quitados, os mantendo como se não fossem, porque se contabilizados, ocorreria o chamado “estouro do caixa contábil”, ou seja, ter-se-ia saldo credor de caixa. Desta forma, adotando uma prática contrária às normas da contabilidade, mantém-se o passivo pendente de registro contábil, embora pago, baixando-o quando o caixa contábil apresenta condições para tal.

A forma de se identificar a existência de passivo fictício é comparar o saldo da conta fornecedores, existente na data do balanço com as duplicatas representativas deste saldo e pela análise da data da quitação, constatando-se a ocorrência de passivo fictício, mediante a existência de duplicatas quitadas antes do balanço, ainda pendentes de baixa na contabilidade por inexistência do competente registro contábil.

Na manutenção de obrigações quitadas no passivo, a presunção legal é a de que elas foram quitadas com recursos provenientes de “caixa dois”; já no registro de obrigações inexistentes, a presunção é a de que ativos foram adquiridos com recursos de “caixa dois”, servindo o passivo fictício para acobertar tal prática.

Interessa analisar, por pertinência ao caso em apreço, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, cuja quitação não foi contabilizada, ou foi escriturada extemporaneamente, uma vez que sendo escriturado o lançamento a crédito na conta do ativo originária dos recursos utilizados no pagamento, implicaria em saldo credor nesta conta, fato que indica omissão de receita.

Assim, este saldo credor resulta da não contabilização das receitas, com as quais a obrigação com os fornecedores foi quitada. Em ambas as situações, se está diante de presunções relativas que são suscetíveis de elisão, isto é, oposição de provas e argumentos que modificam a conclusão sobre os fatos

Assim, entende a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil, conforme Parecer Normativo CST nº 556/1997:

“A constatação pela fiscalização na contabilidade do contribuinte de passivo fictício representado por títulos já resgatados, mas figurando ainda em aberto, é prova concludente de desvio de receita, cabendo a tributação na pessoa jurídica, como receita desviada, de valor equivalente ao da obrigação, aplicando-se as penalidades previstas na legislação. Constatado ainda que em data posterior aparece o registro do pagamento da referida importância, cabe também o lançamento na pessoa dos sócios, acionistas ou fonte, como distribuição de receita desviada com as penalidades aplicáveis”.

Por tudo já exposto, verifico que a autoridade fiscal, após o exame minucioso dos registros contábeis da autuada, aplicou o adequado roteiro de auditoria, procedeu a circularização dos registros da autuada com os dados dos fornecedores, caracterizou de forma irrefutável a existência dos títulos arrolados no demonstrativo, já pagos, sem o exigido registro na contabilidade, caracterizando claramente a existência do passivo fictício.

Não havendo na defesa, questionamento quanto ao mérito da autuação, como também não tendo sido apresentadas quaisquer provas que pudessem elidir a infração, assim como não houve taxativa negação do cometimento da infração, a considero subsistente.

Quanto a arguição de inconstitucionalidade da aplicação da TAXA SELIC na atualização dos créditos tributários, lembro que ao CONSEF carece a competência legal para apreciar matérias que questionam a constitucionalidade de normativos legais, e negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Contudo, é oportuno e pertinente tecer algumas considerações sobre a matéria.

O art. 102, inc. II do COTEB, tem vigente a redação a seguir transcrita:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios (...)

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

Ressalto que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 1.216.078, em sede de repercussão geral, *“...reafirmou sua jurisprudência dominante de que estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos tributários, desde que os percentuais não ultrapassem os fixados pela União para a mesma finalidade”.*

O tema foi objeto do Recurso Extraordinário com Agravo – ARE 1.216.078, que teve repercussão geral reconhecida e o mérito julgado no Plenário Virtual.

De tal decisão emerge o entendimento de que os índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos tributários não poderão ultrapassar aqueles previstos na norma geral editada pela União, que atualmente se utiliza da taxa SELIC, conforme trecho do voto do Ministro Dias Toffoli, no supracitado processo a seguir transcrito:

“Pois bem, a Carta Magna prevê que compete à União, aos estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito financeiro (art. 24, inciso I).

No exercício dessa competência, cabe à União legislar sobre normas gerais, assegurada a competência suplementar dos outros entes (§ 2º do art. 24). No caso de inexistir lei federal, os Estados e o Distrito Federal podem exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades (§ 3º do art. 24). Nessa última hipótese, a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia das leis locais sobre o mesmo assunto que contenham regramento distinto (§ 4º do art. 24).

Especificamente quanto à matéria relacionada a índices de correção monetária e taxas de juros de mora aplicáveis a créditos fiscais, por se tratar de matéria financeira devidamente regulada pela União, os demais entes somente podem exercer validamente sua competência suplementar nos limites estabelecidos pela legislação federal.

Sobre essa temática, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que os estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos fiscais, limitando-se aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins”.

Ou seja, os argumentos da defesa, quanto a ilegalidade na taxa SELIC, não tem respaldo.

Em relação a pretensão da autuada ao requerer o usufruto dos benefícios do Decreto nº 7.799/2000, referente a redução da base de cálculo do ICMS nas operações internas realizadas na condição de atacadista, destinadas a contribuintes do imposto, reduzindo o valor do imposto devido no percentual previsto no citado decreto, registro que efetivamente a autuada foi beneficiária do Decreto nº 7.799/2000, entre 17/05/2019, até 30/06/2020, quando expirou a vigência do Termo de Acordo, conforme Parecer nº 11944/2019, não há como atender, mesmo porque não havendo registro fiscal ou contábil de tais operações, não há como atestar a preenchimento das condições estabelecidas no decreto para usufruto da requerida redução da base de cálculo do ICMS.

Primeiro, porque os fatos foram apurados nos exercícios de 2018 e 2019. Portanto, grande parte deles ocorreram quando a autuada ainda não estava habilitada a usufruir do citado benefício da redução de base de cálculo do ICMS em 41,176%, nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, CAD-ICMS.

Segundo porque, para o contribuinte, mesmo sendo signatário de Termo de Acordo – Decreto nº 7.799/00, para ter direito a usufruir do benefício da redução da base de cálculo, é necessário que se verifique o cumprimento de condicionantes previstas no citado decreto, o que somente seria possível constatar através da análise dos documentos emitidos nas operações de vendas, ação que por óbvio é impossível no presente caso, pelo fato da defesa não ter trazido aos autos elementos probantes que possibilitassem a requerida análise.

Portanto, constato ter agido corretamente o autuante, em não considerar no cálculo do imposto devido a aplicação do benefício requerido, e, portanto, fica indeferido, pelas razões expostas.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207150.0003/20-3**, lavrado contra **TELES E BRITO EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.649.939,03**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de junho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR