

PROCESSO - A. I. Nº 207349.0005/19-1
RECORRENTE - COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0102-05/20-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/09//2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0236-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REGIDAS POR ACORDO FIRMADO ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infrações 02 e 04. **b)** RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO. Infrações 01 e 03. Argumentos defensivos de mérito incapazes de elidir as exigências fiscais. Infrações mantidas. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Diligência não logrou êxito em comprovar o recolhimento adicional alegado. Não é possível apreciar pedido de exclusão ou redução das penalidades ao argumento da excessividade dessas cobranças. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0102-05/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 11/06/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 86.894,88, em razão de quatro infrações distintas, todas, objeto do presente recurso, descritas da forma a seguir.

***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.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 27/08/2020 (fls. 189 a 198) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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 inicialmente 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 cujus”. 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 cujus, 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 de 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 escusar 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 vênias ao eminente Relator, dou provimento ao recurso especial. É como voto”.

É quase impossível às Fazendas 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 de o 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 Fazendas 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 desprestigiar 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 executória sem resolução de mérito. Possibilidade de substituição processual. Decisão reformada. Apelo provido. Conquanto inexistia 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 vênia, 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. Constatou 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. 4.º, 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 ciência 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 inquine 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 defendente 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 apresente 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, incluindo 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 inconstitucionalidade 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. "

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 207/228, mediante o qual aduz o seguinte.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento fiscal em face da preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação. Informa que está contido no acórdão recorrido que "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". Alega que, com esses argumentos, o acórdão recorrido confirma a violação ao devido processo legal, pois, para sua validade, torna-se imprescindível a apresentação de todos os documentos analisados e que vieram a basear o lançamento fiscal e a elaboração dos demonstrativos apresentados, não sendo suficiente apenas a apresentação de planilha, pois só assim fica assegurada a segurança jurídica. Situação, portanto, que independe do fato de que os documentos pertencem à Recorrente. Ademais, alega que é forçoso renovar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração. Isso porque: 1) sendo a acusação de utilização de recolhimento a menor ou falta de recolhimento do ICMS-ST, diante do erro na utilização da MVA, caberia ao Autuante apresentar a MVA correta e a utilizada pela Recorrente, fazendo a composição do suposto valor devido. Contudo, assim não procedeu, da planilha fiscal apresentada, vislumbra-se apenas o número da nota fiscal, a descrição dos produtos, valores de base de cálculo, valores do ICMS ST e o ICMS autuado, sem o cotejo entre as MVAs; 2) não apresentou as notas fiscais 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, assim, que o cotejo entre as MVAs (utilizada pela fiscalização e pela Impugnante) e apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigação legal de extrema relevância, não uma faculdade da fiscalização, sobretudo quando a infração é falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS-ST decorrente de erro da MVA. Assim, a planilha apresentada não é suficiente para provar a infração. Entende, portanto, que a ausência da documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, situação que viola tanto o direito de defesa da Recorrente, como o convencimento justificado do Julgador Tributário, posto que sem a confirmação da materialidade do que se alega é impossível manter a liquidez, certeza e a exigibilidade do crédito tributário.

Argumenta que a garantia de ampla defesa está profundamente prejudicada porque tanto a Recorrente 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 e ora autuado. A Recorrente simplesmente observa que o Autuante apenas promoveu um levantamento de produto adquirido, conforme indica na planilha, mas não apresentou as notas fiscais pertinentes (nem as chaves de acesso) e muito menos as MVAs (fiscalização x utilizada pelo contribuinte).

Alega que o Auto de Infração, da forma como foi apresentado, não confere a segurança jurídica necessária para validade do lançamento. E tanto é verdade que o § 1º, do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação a MVA utilizada e aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência da comparação entre as MVAs indicadas pela fiscalização e as utilizadas pela Recorrente e a apresentação dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis, especialmente quando a infração é de utilização a menor de MVA.

Argumenta que a inalterável situação, uma vez que o Fisco atesta a validade da autuação mesmo sem a apresentação das provas, confirma a nulidade do lançamento fiscal por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude da ausência de comprovação da exigência fiscal. Transcreve o art. 2º do RPAF/99 em apoio aos seus argumentos.

Assevera que referidos princípios foram e continuam sendo violados. Explica 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, afrontando, desta forma, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI do RPAF. Acontece que o acórdão recorrido,

valida o trabalho fiscal, desconsiderando a obrigatoriedade da apresentação dos documentos fiscais que respaldaram a autuação.

Alega, ademais, que as planilhas apresentadas, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração, pois compromete a materialidade dos valores exigidos, já que não confirmados com a apresentação dos documentos de suporte. Situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Tanto é verdade que o § 1º, do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade, além de impedir a compreensão do cálculo do imposto, por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis. Transcreve julgado do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE) em apoio aos seus argumentos.

Afirma que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Denota-se, portanto, que a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados inerentes a respaldar a pretensão fiscal. Destaca que essa falha é suficiente para demonstrar que o levantado pela fiscalização e apresentado não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim. E da forma como foi e continua sendo apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança as infrações.

Raciocina que simplesmente exigir o ICMS, sem cumprir a formalidade legal, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, em especial quando o raciocínio matemático aplicado sequer confirma o resultado apontado. Soma-se, ainda, o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Conclui restar claro na norma que a infração, para ser válida, tem que ser clara, límpida, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-la. E qualquer ambiguidade a invalida. E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquota.

Assevera que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido a norma tanto administrativa quanto constitucional e infraconstitucional, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos. E com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Recorrente, nos termos do art. 5º, LV da Constituição. No mesmo sentido está o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Transcreve julgados do CONSEF em apoio aos seus argumentos.

Logo, impõe-se a declaração de nulidade da autuação primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente. Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Recorrente o seu direito de defesa.

Por tais razões, entende que está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do Auto de Infração.

Ainda preliminarmente, alega ilegitimidade passiva da Autuada, pois, a despeito do que está consignado no acórdão recorrido, o certo é que a nulidade do lançamento se impõe. Explica que o lançamento deve identificar o sujeito passivo, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar a matéria tributável, conforme preceitua o art. 142 do CTN, cujo texto reproduz.

Explica que, no caso dos autos, o lançamento foi realizado em 11/06/2019, quando a autuada já havia sido incorporada (cisão em 21/03/2017). Portanto, o lançamento fiscal indica empresa sucedida, extinta, que não mais é sujeito passivo de obrigação tributária, já que sua responsabilidade foi transferida para a incorporadora.

Desta forma, conclui que, no momento da lavratura do Auto de Infração, a empresa autuada não mais possuía personalidade jurídica. E não possuindo, não poderia figurar como sujeito passivo da relação jurídica, sobretudo quando a dissolução da Empresa autuada foi regular, operacionalizada pelos meios legais apropriados, e também à Receita Federal do Brasil, como demonstrado nos autos. Isso significa que a autuação, lavrada contra empresa extinta, já nasceu morta (natimorta), posto que estando a pessoa jurídica extinta em data anterior à lavratura do Auto, esta não possui legitimidade para figurar como contribuinte no Auto de Infração.

Raciocina que, em permanecendo válido o Auto de Infração, este agride o princípio da legalidade objetiva na instauração do processo administrativo, previsto no art. 2º do RPAF, o que gera a nulidade dos atos contrários à expressa disposição em Lei (art. 18 do RPAF). Transcreve os textos normativos citados.

Alega, ademais, que a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária não deve ser imputada a sujeito passivo devidamente extinto e incorporado por pessoa jurídica diversa. Isso porque, e nos termos do art. 132 do CTN (cujo texto transcreve), a responsabilidade tributária deve ser atribuída à empresa incorporadora, que passa a responder por todos os direitos e obrigações. Transcreve julgados do TATE em apoio à sua tese.

Explica que, no caso em apreço, a empresa autuada COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES foi incorporada pela Recorrente em momento bem anterior à lavratura do Auto de Infração, finalizando, igualmente, todos os trâmites administrativos para a sua regular extinção em momento anterior à acusação.

Assim, conclui restar evidente a ilegitimidade do sujeito passivo indicado na acusação e, portanto, a nulidade do lançamento fiscal.

No mérito, sustenta a improcedência das Infrações. Explica que a exigência fiscal tem por base a retenção a menor e a ausência do recolhimento do ICMS-ST, correspondente a operação com refrigerante (Infrações 01 e 02) e água mineral (Infrações 03 e 04). Informa que a exigência fiscal tem por base a diminuição da base de cálculo na apuração do ICMS-ST, em virtude da utilização de MVA inferior a prevista na legislação, correspondente a operação com refrigerante e água mineral, o que veio a gerar recolhimento a menor e não recolhimento do imposto.

Alega, contudo, que o argumento fiscal não procede, pelo simples fato de que promoveu o recolhimento do ICMS-ST considerando os valores de base de cálculo do ICMS-ST fixado pelas MVA's previstas na legislação baiana. Isso porque, faz parte da sua conduta a reanálise de todas as operações realizadas no mês, com a finalidade de constar algum equívoco fiscal quanto à utilização da MVA. Observando falha, assevera que procede 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. Alega que, após o recálculo tempestivo do ICMS-ST devido no mês, procedeu ao recolhimento do ICMS-ST complementar efetivamente devido e ora exigido.

Explica que, o que impediu a fiscalização de visualizar o recolhimento total do ICMS-ST e promover o lançamento fiscal, foi a falha existente no sistema de escrituração fiscal. Isso porque, o campo indicativo do número da nota fiscal da escrituração de livros fiscais por meio do sistema eletrônico de processamento de dados só contempla no máximo 06 dígitos, consoante o Manual de Orientação do Convênio ICMS 57/95, que dita as regras sobre a emissão de documentos fiscais e

a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados. Transcreve parte do conteúdo do manual citado.

Argumenta que, conforme consignado no item 11.1.9A, possuindo a nota fiscal numeração superior a 06 dígitos, o leiaute do sistema eletrônico de processamento de dados apenas considera, a título de escrituração do documento fiscal, os 06 últimos dígitos, desconsiderando, portanto, os números iniciais. Explica que, com esse fato, a fiscalização deixou de perceber que a Recorrente promoveu o recolhimento total do ICMS-ST (doc. 02 – CD, contendo a relação das notas fiscais, o recálculo do imposto, as guias e os comprovantes de recolhimento). Descreve duas situações exemplificativas.

Explica que, promovendo um cotejo entre os dados apontados pela fiscalização e o recálculo promovido pela Recorrente, percebe-se que o valor do produto e as bases de cálculo do imposto são os mesmos, bem como foi utilizada a mesma MVA (140%). Contudo, percebe-se que a Recorrente recolheu o ICMS-ST complementar em valor superior (R\$ 446,81) ao exigido no Auto de Infração (R\$ 15,88). Afirma que esta situação se repete em todas as infrações e períodos autuados. Portanto, conclui que todos os equívocos, seja para mais ou para menos, foram corrigidos e o ICMS-ST recolhido corresponde àquele efetivamente devido.

Argumenta que o procedimento de recálculo do ICMS-ST não gerou qualquer prejuízo ao Erário Público, já que recebeu o ICMS-ST efetivamente devido, independentemente de na nota fiscal ter sido o ICMS-ST a maior ou a menor. Ademais, a obrigação tributária decorre da lei e não da nota fiscal. Garante que recolheu o ICMS-ST determinado pela Lei. Portanto, não se pode acolher a exigência fiscal, posto que demonstra apenas interesse meramente arrecadatório, desprezando os fatos e o direito, com o único objetivo de manter exigência de imposto devidamente pago.

Assim, conclui que qualquer iniciativa que resulte no pagamento a maior do ICMS-ST, como está sendo caracterizado com a lavratura do Auto de Infração, para depois buscar a restituição, além de agredir todo o ordenamento jurídico, ignora o bom senso, situação inadvertidamente pernicioso não só à Recorrente, como lesiva ao próprio direito. Transcreve jurisprudência em apoio à sua tese.

Afirma inexistir previsão legal, muito menos lógica jurídica, que sustente a exigência do pagamento de imposto já recolhido, mais multa e juros, promovendo dano irreparável à Recorrente, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna, apenas para resguardar o poder de autuar, já que deixou de observar a existência de pagamento do complemento do imposto. Ora, ainda que o ICMS-ST tenha sido calculado originalmente errado na nota fiscal, o pagamento ao Estado foi corretamente. Transcreve, mais uma vez, julgado do TATE em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do imposto, eis que o procedimento adotado pela Recorrente não acarretou em prejuízo ao Erário Público, já que imposto foi recolhido em sua integralidade. Desta forma, deve ser considerado que o levantamento fiscal está crivado de erros de avaliação e concepção, e por isso mesmo, sob os critérios contábeis e jurídicos, é totalmente distorcido da realidade dos fatos, não podendo assim, ser tido como documento basilar para a denúncia.

Alega, ainda, exorbitância da multa aplicada. Argumenta que, mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação às multas aplicadas no percentual de 60% sobre o valor principal. Explica que duas são as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Nas linhas seguintes, discorre acerca da doutrina bem como da jurisprudência relativas à matéria. Ao final, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Por fim, evoca o princípio do *in dubio pro contribuinte*. Afirma que é de ser levado em

consideração também o benefício da dúvida, pois o art. 112 do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Argumenta que o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede, 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, interprete-se a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Termos em que pede e espera deferimento.

Pautado para julgamento, o representante do Sujeito Passivo, presente à sessão, reiterou que a empresa retificou os erros apontados pela fiscalização, oportunidade em que voltou a citar o CD acostado à folha 233 do PAF.

Considerando que o CD citado pela empresa contém dois arquivos, exemplificativos, com um demonstrativo de recálculo relativo a apenas alguns meses.

Considerando, ainda, que o Sujeito Passivo colacionou imagens de comprovantes complementares de recolhimento do imposto, os quais relacionam não somente as notas fiscais objeto da presente autuação, mas também outros documentos que sequer constam no levantamento fiscal.

Considerando, por fim, a busca pela verdade material e a necessidade de que tais arquivos fossem analisados pela autoridade fiscal.

Esta 1ª CJF, na sessão de julgamento do dia 30/04/2021, deliberou por converter o feito em diligência, à INFAZ DE ORIGEM, com vistas a que o Autuante adotasse as seguintes providências:

- 1) intimasse o Sujeito Passivo, concedendo-lhe um prazo de quinze dias, para que apresentasse, de forma exaustiva, todas as planilhas de recálculo que alega possuir, com o detalhamento da apuração complementar do imposto que diz ter feito, devidamente acompanhado dos comprovantes de pagamento, bem como com a correlação entre o montante complementar recolhido e os valores objeto do presente lançamento;
- 2) Após o atendimento da intimação, pediu-se que a autoridade fiscal avaliasse o material entregue, informando se possuía o condão de elidir, ainda que parcialmente, a presente exigência fiscal;
- 3) Caso positivo, pediu-se que fosse refeito o demonstrativo de débito, com as exclusões dos montantes cujo recolhimento restasse demonstrado.

Intimada para apresentação das planilhas referidas na alínea “a”, acima, o Sujeito Passivo acostou CD, à folha 247.

Em cumprimento à diligência solicitada, as autuantes prestaram informação fiscal, às folhas 250/251, oportunidade em que tecem as seguintes considerações.

Em relação às infrações 01 e 03, informaram que as planilhas não permitem um batimento claro entre o valor cobrado x valor recolhido. Afirmam que o mero envio de GNRE's e comprovantes de pagamento não demonstram que os valores (que haviam sido retidos a menor) foram recolhidos nos montantes corretos.

Relativamente às infrações 02 e 04, informaram que as planilhas sequer contêm os itens cobrados no presente Auto de Infração.

Mantiveram, portanto, os valores originalmente lançados.

Cientificado da informação fiscal, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 255/260, tecendo as considerações abaixo.

Contrapõe-se à informação fiscal prestada, argumentando que **as planilhas apresentadas não detalham, nota à nota, a diferença recolhida, mas corresponde ao somatório final das diferenças encontradas em cada mês**. Alega que as auditoras não observaram o recolhimento suplementar, correspondente ao somatório das diferenças apuradas, mensalmente.

Garantem que não houve qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, já que todos os valores lançados foram, posteriormente, recolhidos, com os acréscimos tributários devidos. Reiteram o pedido de improcedência do lançamento.

Às folhas 267/277, as autuantes prestam nova informação fiscal, tecendo considerações detalhadas acerca das planilhas anexadas pelo contribuinte autuado, abordando cada um dos arquivos analisados individualmente, bem como fazendo referências a cada um dos meses, para, ao final, explicar que o Sujeito Passivo apresenta recálculo, reduzindo alguns valores apurados e acrescentando outros.

Conclui, afirmando que não é possível assegurar que os valores recolhidos guardam relação com os itens autuados, dada a ausência de vinculação e às diferenças de imposto e base de cálculo, relativamente ao que foi apurado.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, em face da ausência de elementos que comprovassem as infrações, noto que o Sujeito Passivo mantém a sua argumentação de forma genérica, sem se referir a nenhuma das infrações especificamente. Procedo, a seguir, à análise dos autos com vistas a aferir a suficiência, ou não, das provas acostadas ao presente processo.

A análise dos demonstrativos de débito acostados às folhas 15/47, revela que todas as páginas dos demonstrativos foram impressas e acostadas ao processo, o que facilitou a compreensão do levantamento fiscal vez que se tornou despiendo o exame dos arquivos gravados no CD, o qual possui, igualmente, a cópia digital dos citados demonstrativos.

Quanto à Infração 01, o demonstrativo de apuração do imposto se encontra acostado às folhas 15/32, denominado como *“Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor – Vários Convênios”*. Nele, o autuante apresentou os cálculos demonstrativos individualmente, por nota fiscal e, dentro de cada nota, dedicou uma linha para cada um dos itens objetos de comercialização, destacando, em colunas, a descrição da mercadoria, a alíquota interna aplicável, a alíquota interestadual de origem, o valor do produto e do IPI, além dos descontos, quando cabível, bem como detalhou todos os demais elementos necessários para uma perfeita compreensão do cálculo engendrado, tais como ICMS normal, MVA/Pauta prevista para a operação, a quantidade da mercadoria constante do documento fiscal, a base de cálculo ST aplicada na NF (pelo Contribuinte), a base de cálculo apurada pela fiscalização e, finalmente, o comparativo entre o imposto calculado e aquele devido (apurado pela fiscalização), tendo sido lançadas as diferenças entre essas duas variáveis. Ou seja, o presente lançamento apresenta um minucioso detalhamento da metodologia utilizada para apuração da base de cálculo, permitindo, assim, o conhecimento pleno da acusação fiscal.

Não merece amparo, portanto, a alegação de que o Auto de Infração deveria fazer o cotejo entre as duas MVAs já que o cotejo foi feito, corretamente, entre os valores de ST apurados, do que se depreende a cobrança da diferença.

Quanto às notas fiscais objeto do presente lançamento, estão perfeitamente identificadas nos

demonstrativos citados, com dados acerca do número, data de emissão, e CNPJ e Razão Social dos destinatários, o que torna despicendo a anexação de cópia dos documentos fiscais, já que são de emissão da própria empresa autuada.

Assim, denego o pedido de nulidade por cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva da empresa, pelo fato de já estar incorporada na data da autuação, é importante destacar que a empresa recorrente se encontrava cindida desde o dia 01 de fevereiro de 2017, data de registro do ato na Junta Comercial do Estado do Ceará, conforme cópias às folhas 92/99.

Em que pese já se encontrar cindida, a empresa autuada manteve-se ativa no Cadastro de Contribuintes até o momento da lavratura do presente Auto de Infração, ou seja, dia 11/06/2019, conforme destaca a decisão de piso.

A alegada comunicação do fato à Receita Federal não repercutiu em alteração do cadastro do Estado da Bahia, pois a empresa autuada não possui estabelecimento sediado neste Estado, sendo apenas uma inscrição especial de substituto tributário, cuja manutenção não é obrigatória, mas decorre de ato de vontade de estabelecimento alagoano. Por isso, a sua baixa também exige uma iniciativa específica do contribuinte nesse sentido.

Ora, se encerrou a sua atividade social, deveria, o Sujeito Passivo, levar tal fato ao conhecimento do fisco baiano, mormente porque se encontrava estabelecida em outra unidade da federação, no Estado de Alagoas. Se não o fez, arcou, portanto, com as consequências, já que continuou a responder pelos seus atos, por força da legislação vigente, somente sendo possível afastar a sua responsabilidade depois de comunicado o fato a todos os seus credores.

De fato, a falta de adoção das providências cabíveis para dar baixa, de sua inscrição, no cadastro estadual representa um descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, ato ilícito que deu causa à cobrança feita à empresa sucedida, quando deveria sê-lo à sucessora.

Sendo isso verdade, não pode, a Recorrente, alegar tal irregularidade em seu benefício, pois tal atitude representaria ofensa ao princípio processual que veda o aproveitamento da própria torpeza, ou, dito de outra forma, representaria uma violação à proibição de “*venire contra factum proprium*”.

Tal postulado se encontra positivado no art. 276 do CPC, abaixo reproduzido.

“Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa. ”

De fato, seria um atentado à boa-fé, permitir-se que quem deu causa à nulidade pudesse alegá-la em seu proveito.

Esse é o entendimento que foi consagrado pelo STJ, no julgamento do REsp 1.222.561/RS (citado pela Decisão recorrida), de relatoria do Ministro Castro Meira, conforme trecho abaixo.

“ ... 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 de 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 escusar 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 (grifos acrescidos). Com essas breves considerações, concluo que deve ser reformada a orientação firmada na origem. Ante o exposto, rogando vênha ao eminente Relator, dou provimento ao recurso especial. É como voto”.

Essa é, igualmente, a doutrina de Rafael Santos de Barros Silva (também trazida pelo relator *a quo*), conforme trecho abaixo.

“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 impede às partes da relação se valerem da sua própria ilicitude (grifo acrescido). Fere as sensibilidades primárias, ética e jurídica, que uma pessoa possa desrespeitar um comando e, depois, vir exigir a outrem o seu acatamento. ”

Ademais, o art. 129 do CTN impõe a responsabilização da sucessora, conforma abaixo.

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. ”

Assim, em prestígio ao princípio da boa-fé objetiva, entendo como legítima, a Recorrente, para responder pelos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram enquanto estava em atividade, pois, embora já estivesse com o patrimônio cindido, manteve-se ativa no cadastro estadual.

Por conseguinte, afasto a alegação de ilegitimidade passiva.

Quanto ao mérito, a Recorrente atacou as quatro infrações indistintamente, com argumentos aplicáveis a todos os ilícitos. Dessa forma, analiso-as, igualmente, de forma englobada, conforme segue.

A **Infração 01** foi descrita como *“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. Efetuiu a retenção a menor nas vendas de produtos constantes nas Notas Fiscais do Anexo 2, sendo essa retenção prevista no Protocolo 10/92. ...”*. Já a **Infração 02** foi assim descrita: *“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. ...”*. A **Infração 03**, por sua vez, acusa o Sujeito Passivo de: *“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. Efetuiu a retenção a menor nas vendas de produtos constantes nas Notas Fiscais do Anexo 4, sendo essa retenção prevista no Protocolo 11/91. ...”*. Por fim, a última **infração, de número 04**, aponta que: *“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. ...”*.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando que recolhera o imposto ora exigido. Pede, também, redução da multa em face da sua exorbitância e evoca o princípio do *“in dubio pro contribuinte”*. Alega que fez um recálculo e que *“promovendo um cotejo entre os dados apontados pela fiscalização e o recálculo promovido pela Recorrente, percebe-se que o valor do produto e as bases de cálculo do imposto são os mesmos, bem como foi utilizada a mesma MVA (140%). Contudo, percebe-se que a Recorrente recolheu o ICMS-ST complementar em valor superior (R\$ 446,81) ao exigido no auto de infração (R\$ 15,88) ”*. Afirma que esta situação se repete em todas as infrações e períodos autuados, reiterando que *“todos os equívocos, seja para mais ou para menos, foram corrigidos e o ICMS-ST recolhido corresponde àquele efetivamente devido”*. Acosta um CD junto à sua peça recursal para provar o quanto alega.

Examinando os arquivos contidos no CD acostado pela empresa (fl. 233), é possível notar que contém dois arquivos em formato excel, denominados *“ICMS_ST Ret. a Menor - Cia Maranhense 2015”* e *“ICMS_ST Ret a Menor - Cia Maranhense 2016”*. O exame dos arquivos acostados revela que contém dois arquivos com diversas planilhas e relação de notas fiscais. A maior parte das NF listadas não foi objeto da autuação. A planilha relativa ao exercício de 2015, só contém dados relativos ao mês de maio/15, nada contendo relativamente aos demais meses autuados.

Especificamente em relação ao mês de maio/15, nota-se que algumas poucas notas fiscais listadas coincidem com os documentos autuados. Em relação a estes, a empresa apresenta uma planilha

de cálculo cujos números são os mesmos do lançamento. Acrescentou colunas, onde faz o cálculo de um tributo adicional recalculado. Apresenta coluna com título “*DIFERENÇA ST*”, o que nos leva a crer que a empresa teria feito um recálculo, a partir do qual teria encontrado diferenças a recolher. Não há, todavia, qualquer prova de recolhimento dessas diferenças recalculadas.

Tal se dá, igualmente, com a planilha relativa ao exercício de 2016, denominada “*ICMS_ST Ret a Menor - Cia Maranhense 2016*”, a qual contém informações apenas em relação aos meses de jan, fev, mar, jun e jul, nada contendo relativamente aos demais meses. A sistemática de organização da planilha é o mesmo daquela relativa ao exercício de 2015, pois não há todas as notas fiscais listadas no Auto de Infração, bem como são apuradas diferenças, mas não há prova do recolhimento de tais valores. Ressalte-se que o próprio conteúdo das planilhas não guarda clareza, restando dificultada a compreensão deste relator.

Pautado para julgamento, após a conversão do feito em diligência, a informação fiscal prestada pelas autuantes e a manifestação do Sujeito Passivo, é possível chegar à conclusão de que as planilhas apresentadas não permitem que se estabeleça uma vinculação com as notas fiscais apontadas no presente lançamento.

De fato, embora haja recolhimentos suplementares, relativamente a alguns dos meses autuados, tais valores foram feitos de forma englobada, sem especificação a que documentos se referem. A despeito de fazerem referência a cada um dos meses autuados, a planilha de recálculo, apresenta-se confusa, recalculando para mais alguns valores e para menos, outros. Os valores recolhidos, inclusive, não guardam coerência com aquilo que foi informado nos DAE's, como valor principal. Além de tudo, os campos detalhados não coincidem com aqueles apurados na ação fiscal. Não há, por isso, clareza necessária a oferecer segurança jurídica a afiançar a quitação dos valores insuficientemente apurados pela empresa.

Ora, entendo que o Sujeito Passivo sucumbiu às provas apresentadas pela fiscalização, não logrando êxito em comprovar o efetivo recolhimento dos valores exigidos no presente lançamento. Nesse sentido, não há dúvidas a socorrer a tese recursal. Entendo, por conseguinte, que as infrações 01, 02, 03 e 04 se encontram caracterizadas.

Quanto à exorbitância da multa, destaco que tem previsão em lei, sendo vedado a este colegiado administrativo afastá-las.

Do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

VOTO EM SEPARADO

Acompanharei o relator na conclusão, antecipo. Contudo, acho prudente tecer alguns esclarecimentos, considerando o voto divergente que proferi no Acórdão CJF nº 0041-11/23-VD, assim como uma singela discordância quanto a parte da fundamentação adotada pelo Ilmo. Cons. Relator.

Inicialmente, é importante destacar que este processo difere daquele outro quanto à informação da operação societária que culminou na extinção do sujeito passivo. Naqueles autos havia documentos que comprovavam que desde antes da lavratura da autuação o autuante possuía conhecimento de sua situação jurídica.

Nos presentes autos, restou demonstrado que o Estado da Bahia não possuía conhecimento da operação societária porque o cadastro sincronizado somente opera a comunicação para as Secretarias onde o contribuinte possui filial. Porém, não é este o caso da recorrente, cuja filial é em Alagoas e só mantinha cadastro no Estado da Bahia na condição de substituta, atraindo o dever de comunicação por outros meios que não apenas a alteração contratual no órgão competente.

Consequentemente, aqui, diferente daqueles autos, concordo que o autuante não possuía conhecimento da extinção da pessoa jurídica, constando como ativa junto ao cadastro estadual, motivo pelo qual é válido o lançamento da forma como realizado.

Por outro lado, penso ser importante relembrar que a discussão sobre a responsabilidade tributária decorrente da sucessão deve ser dissociada da questão da capacidade tributária passiva. A ilegitimidade arguida pela recorrente diz respeito à sua indicação como sujeito passivo.

Note-se que, caso acolhida a tese recursal, não é o caso de reconhecer ausência de responsabilidade, mas *erro na identificação do sujeito passivo*, o que é diferente.

No ordenamento jurídico pátrio, somente podem ser considerados como *sujeitos de direito* – ainda quando não há *personalidade jurídica* – aqueles que a lei conferiu essa qualidade, nos limites dos direitos e obrigações expressamente previstos, como o nascituro (art. 2º do CC), a sociedade em comum (arts. 986-990 do CC), a sociedade em conta de participação (arts. 991-996 do CC), condomínio geral ou ordinário (arts. 1.314-1.330 do CC), heranças jacente e vacante (arts. 1.819 e 1.823 do CC), sociedades irregulares (art. 2.031 do CC), o espólio, a massa falida, etc.

O CTN, por sua vez, embora afaste a necessidade de constituição regular, condiciona a *capacidade tributária passiva das pessoas jurídicas* à existência de unidade econômica ou profissional (inciso III do art. 126). Mas, em se tratando de *pessoa jurídica extinta por incorporação*, além de não existir unidade de qualquer natureza, há expressa previsão legal de assunção de responsabilidades pela incorporadora, sendo absolutamente desnecessário qualquer malabarismo ou contorcionismo interpretativo para que o lançamento seja realizado diretamente contra a sucessora.

Mas o presente caso se amolda exatamente à exceção que registrei no Acórdão CJF nº 0041-11/23-VD no sentido de que o lançamento efetivado contra a pessoa jurídica extinta por falta de condições do Fisco conhecer a situação à época da ação fiscal, impõe reconhecer que a ciência oportuna da incorporadora afasta a hipótese de nulidade porque, nesse contexto, não se pode falar em *erro na identificação do sujeito passivo*.

Sendo assim, divergindo apenas parcialmente quanto a parte dos fundamentos adotados em relação à preliminar de ilegitimidade, acompanho o relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207349.0005/19-1, lavrado contra **COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 86.894,88**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS