

**A. I. Nº** - 281066.0004/17-7  
**AUTUADO** - MANOS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.  
**AUTUANTES** - FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS e VERA LÚCIA ANDION CORTIZO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/08/2018

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0115-01/18**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO. PNEUMÁTICOS. ACORDO INTERESTADUAL (CONVÊNIO). A substituição tributária nas operações com pneumáticos é prevista na cláusula primeira do Convênio ICMS 85/93. As operações de devolução de vendas, sobretudo, em face dos exagerados percentuais, precisavam ser devidamente esclarecidas, comprovadas, porque impactavam diretamente no volume do ICMS-ST a recolher, em cada período de apuração. O autuado não logrou apresentar provas das vendas devolvidas. Infração caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 12/06/2017, exige ICMS no valor histórico de R\$3.543.317,72, além da multa de 150%, em razão da apuração da irregularidade, a seguir narrada: “*deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia*”. Período da infração: Janeiro, março, abril, junho/novembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013; Janeiro /dezembro de 2014; Janeiro/dezembro de 2015 e janeiro/março de 2016.

O autuado apresente defesa (fls. 192/207). Procuração (fls. 219/221). Descreve os fatos havidos e diz que a intimação foi encaminhada para seu antigo endereço; que a Inspetoria intimou indevidamente para apresentação de defesa o sócio da empresa autuada, deixando de intimar a própria e legítima autuada, detentora de personalidade jurídica própria.

Não obstante tais fatos, diz que não merecem prosperar os argumentos trazidos pela Fiscalização.

Argumenta que houve nulidade por intimação direcionada ao sócio da empresa, destacando o artigo 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF (Decreto nº 7629/99), que prevê expressamente que na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo dever-se-á atender aos princípios da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa. Sendo nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Destaca o artigo 39, inciso X do RPAF (sobre a assinatura do autuado e data da ciência do Auto de Infração); o artigo 108 (intimação ao sujeito passivo), ressaltando que a autuação em face ao contribuinte, deveria ser necessariamente ser intimada em sua sede, observando os princípios constitucionais.

Repisa que encaminhar intimação apenas para a residência do sócio e não para o endereço do próprio do contribuinte, gera claro e inequívoco cerceamento da sua defesa, visto estarem em lugares diferentes (o sócio, no Rio grande do Sul e o estabelecimento, na Paraíba). Diz que o ato é ilegal porque não foram observados princípios constitucionais e do Regulamento do Processo Fiscal.

Reclama que não fora regularmente intimado para a lavratura do Termo de Início ou prestar esclarecimentos e exibir elementos eventualmente solicitados pela fiscalização; não houve também Termo de Encerramento, de acordo como artigo 28, RPAF BA.

Diz que houve ofensa ao devido processo legal. Requer a nulidade dos autos. Apreciação da presente defesa para análise do mérito.

Reclama da decadência dos valores referentes ao período anterior a 25/08/2012, considerando que a ciência somente ocorreu em 25/08/2017.

Alega que houve ainda cerceamento do direito de defesa, considerando que o enquadramento legal da infração, o art. 10 da Lei nº 7.014/96, prevê de forma ampla e difusa situações atinentes ao regime de substituição tributária, mas sem especificar claramente a conduta imputada pela Fiscalização à empresa Autuada Ofensa ao artigo 18, inciso IV do RPAF, além do art. 39 do mesmo dispositivo, prevendo claramente que o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo da legislação tributária, em referência a cada situação, sob pena de nulidade.

Assevera a insubsistência material da autuação. Aduz que recebeu mercadorias devolvidas por seus clientes, operação que não gera ICMS a ser retido e recolhido pelo atuado, nas vendas para consumidor final. Insiste que é mero receptor da mercadoria devolvida e a devolução implica na redução dos valores recolhidos antecipadamente a título de ICMS-ST, por desfazimento da operação.

Destaca que apenas recebeu devolução dos clientes; que buscou na sede de seus clientes as mercadorias devolvidas, sendo consignado nas notas fiscais que sua movimentação foi feita por transportadora da empresa destinatária das mercadorias devolvidas; que promoveu recolhimento do ICMS-ST, nos termos do Convenio ICMS 85/93 atinentes às mercadorias para o adquirente, que depois fez a devolução das compras; código da operação CFOP 6411.

Sublinha que o próprio recolhimento do ICMS-ST pela empresa autuada, na ocasião da venda originária deve ser objeto de ressarcimento. Diz que os recolhimentos foram feitos como se todas as operações tivessem sido efetivamente concretizadas. Cita, nesse sentido, o RE 593849.

Sintetiza que além do equívoco fiscal de considerar as devoluções das mercadorias recebidas pela impugnante como base para a presente autuação, uma vez que não foram concretizadas tais operações, possui o direito de reaver os valores de ICMS-ST recolhidos.

Argumenta que também é equivocado o entendimento fiscal de que a não comprovação da circulação das notas fiscais de devolução constantes na GIA exigiu a constituição do crédito tributário. Explica que as notas fiscais de devolução foram emitidas por seus clientes; que cumpriu com seu dever tributário de fazer as retenções de acordo com o Convenio ICMS 85/93. Aduzindo que o cliente adquirente e quem deveria efetuar eventual recolhimento do ICMS-ST, referente às operações de devolução listadas pela fiscalização.

Argumenta que a multa aplicada é desproporcional, e que jamais o Estado da Bahia poderia afrontar e transgredir tal valor consagrado pela Constituição Federal. Diz que a vedação do confisco no Direito Tributário é matéria pacífica, tanto na doutrina como na jurisprudência.

A multa desproporcional fere gravemente as garantias constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, tornando indevida a presente autuação, devendo ser desconstituído o presente Auto de Infração.

Pede declaração do efeito suspensivo pela apresentação do presente recurso; acolhimento da presente defesa administrativa para reconhecer os vícios, que eivam de nulidade a presente ação fiscal e improcedente a exigência.

Em nova manifestação (fls. 230/233), apresenta Procuração e Substabelecimento, reiterando os termos da sua defesa.

A informação fiscal (fls. 235/241), é prestada pelas Auditoras responsáveis pela ação fiscal.

Explicam que no desenvolvimento dos trabalhos fiscais, verificaram que, a partir de 2013, houve um grande crescimento no volume das devoluções de mercadorias. O ICMS-ST retido e não recolhido, relativo às tais operações chegou a 50% do ICMS retido.

Apresenta um histórico dessas devoluções:

- No ano de 2012, a empresa efetuou a retenção de ICMS-ST no valor de R\$2.057.900,22 e teve devolução no valor de R\$21.354,56, perfazendo um percentual de 1,04% de devolução.
- No ano de 2013, a empresa efetuou a retenção de ICMS-ST no valor de R\$2.120.487,73 e teve devolução no valor de R\$988.409,12, perfazendo um percentual de 46,61% de devolução.
- No ano de 2014, a empresa efetuou a retenção de ICMS-ST no valor de R\$2.813.380,05 e teve devolução no valor de R\$1.331.792,16, perfazendo um percentual de 47,334% de devolução.
- No ano de 2015, a empresa efetuou a retenção de ICMS-ST no valor de R\$2.360.580,90 e teve devolução no valor de R\$1.321.639,29, perfazendo um percentual de 55,98% de devolução.
- No ano de 2016 (até março), a empresa efetuou a retenção de ICMS-ST no valor de R\$308.685,57 e teve devolução no valor de R\$217.486,49, perfazendo um percentual de 70,45% de devolução.

Observam que a partir de abril de 2016, foi zerado o volume das devoluções.

Intimado o sujeito passivo (não atendeu), a fim de comprovar a circulação das notas fiscais das operações de devolução constantes da GIAs, fez-se necessário constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício.

Resumem os fundamentos da impugnação da defesa.

Informam que os trabalhos fiscais recaíram sobre a verificação da ocorrência do pagamento do ICMS-ST, retido nas notas fiscais e incidente sobre operações sujeitas ao regime da substituição tributária.

Contra argumentam que não houve nulidade por intimação direcionada ao sócio ou ausência dos Termos de Início e de Encerramento de Fiscalização. Dizem que anexou aos autos (fl. 11), o termo de início de fiscalização, datado de 04.04.17, lavrado no Sistema de Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, onde o contribuinte se encontra cadastrado.

Diz que o termo de encerramento é o próprio Auto de Infração; que comprovante da intimação para ciência da autuação encontra-se às fls. 187/190, enviada para a sede da empresa. Devolvidos tais comprovantes, foi providenciada a intimação na pessoa do seu sócio (fl. 190).

Sobre decadência, induzem que a mesma se opera na forma do art. 173 do CTN e que o fundamento da exigência tem previsão no Convenio ICMS 85/93.

Contesta a alegação do autuado de insubsistência formal da autuação ou vício na fundamentação legal, uma vez que expressa na fl. 02 os autos.

Sobre o argumento de devolução das mercadorias, que não implicaria retenção e recolhimento do ICMS – ST, dizem que a grande quantidade dessas operações precisava ser comprovada. Em alguns meses representavam 80% das mercadorias comercializadas para a Bahia. Mesmo intimado para fazê-lo, o autuado não o fez.

Aduzem que não exista a alegada desproporcionalidade da multa aplicada. Cumpriram apenas a Lei. Pedem a procedência do Auto de Infração.

Diante do óbice apresentado para a apreciação da lide, o processo fiscal foi convertido em diligência (fls. 244/245).

Atendida a diligência solicitada, os prepostos do Fisco exaram o seguinte parecer (fls. 255/256).

O autuado volta a se manifestar (fl. 259).

O Supervisor da IFEP Comércio pede o apensamento do Processo SIPRO nº 141200/2018/3.

## VOTO

Cumprido o presente lançamento de ofício a constituição de crédito tributário, em razão da apuração da irregularidade descrita e relatada, na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas que seguem.

Inicialmente, cabe analisar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que a intimação foi direcionada ao sócio da empresa; que a autuação deveria ser necessariamente intimada em sua sede do estabelecimento; que não houve lavratura do Termo de Início de Fiscalização para prestar esclarecimentos ou exibir elementos eventualmente solicitados pela fiscalização; tampouco houve Termo de Encerramento do procedimento fiscal, com violação ao princípio do devido processo legal.

Reclama a decadência dos valores referentes ao período anterior a 25.08.2017, considerando a data da ciência indireta.

Alega cerceamento do direito de defesa, uma vez que o enquadramento legal da infração, o art. 10 da Lei nº 7.014/96, prevê de forma ampla e difusa hipóteses do regime de substituição tributária, sem especificar claramente a conduta imputada pela Fiscalização.

Não houve a nulidade suscitada no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Diante da necessidade de suprir lacunas para o pleno esclarecimento dos fatos, o PAF foi convertido em diligência. O lançamento de ofício foi constituído em acordo com os elementos indicados e na forma do art. 142 do CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Igualmente não houve nulidade na intimação direcionada ao sócio da empresa, conforme é a alegação defensiva, uma vez que o contribuinte autuado, Substituto Tributário, localizado no Estado da Paraíba (fl. 11), aderiu ao Sistema de Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), onde o contribuinte se encontra cadastrado.

A intimação foi feita na pessoa do sócio de forma subsidiária (fl. 190), após a devolução dos documentos encaminhados ao contribuinte via AR, frustradas as tentativas de entrega (fl. 187/189).

Instituído pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, o (DT-e) faz parte do Programa SEFAZ On-line, conjunto de iniciativas que se baseiam na nova realidade de dados digitais para promover a maior aproximação entre a SEFAZ/BA e os contribuintes. Através do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), o Fisco baiano encaminhará avisos, intimações, notificações e dará ciência de todos os tipos de atos administrativos aos contribuintes inscritos no cadastro do ICMS. A comunicação terá validade jurídica para todos os fins, preservando a segurança e o sigilo fiscal da informação.

O Termo de Início de Fiscalização foi lavrado no Sistema de Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 11); o próprio Auto de Infração e o Termo de Encerramento constituirão instrumento único, art. 30 do RPAF/BA.

Fato é que a comunicação da lavratura do Auto de Infração foi encaminhada para o endereço eletrônico cadastrado no sistema da Secretaria da Fazenda, como o estabelecimento do autuado, e devidamente entregue, produziu os efeitos necessários da intimação ao sujeito passivo, que interveio nos autos, de forma técnica, através dos seus advogados, impugnando a exigência da forma e com as provas que entendeu suficientes na defesa das suas teses. Processo SIPRO nº 191722/2017-9 (fls. 192/207).

Incabível o argumento de cerceamento do direito de defesa, no enquadramento legal da infração no art. 10 da Lei nº 7.014/96, por falta de especificação clara da conduta imputada, conforme alega

o autuado, uma vez que a legislação processual prevê que não implica nulidade, mesmo o erro da indicação, que não é o caso, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Artigo 19 do RPAF/BA.

No mérito, quanto à decadência do direito de lançar os créditos relativos a fatos geradores ocorridos anteriores a data de 25.08.2012, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo, pois a revogação do art. 107-A do COTEB deu ensejo à edição, por parte da PGE/PROFIS, do Incidente de Uniformização nº PGE nº 2016.194710-0, cujo enunciado autoriza a aplicação da regra prevista no art. 173, I do CTN, nas três hipóteses abaixo.

*“Incidente de Uniformização nº PGE 2016.1947 1 0-0*

*...*

*Nota I: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas **não efetua o respectivo pagamento**; b) o contribuinte **não declara a ocorrência do fato** jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de **dolo, fraude ou simulação** (grifos acrescidos).”*

Examinando as peças processuais, ainda que a ciência do Auto de Infração tenha ocorrido em 25/08/2017, conforme admite o próprio autuado, nas razões, significando que nesta data não poderiam ser efetuados lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos até agosto de 2012, respeitados os critérios fixados pelo Incidente de Uniformização supra citado, o pedido de decadência não procede.

Assim, embora a Infração registre fatos geradores de janeiro a agosto de 2012, não se pode aplicar aqui a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, pois se trata de operações em relação às quais não ocorreu pagamento do ICMS-ST, enquadrando-se na regra prevista na alínea “a”, acima reproduzida, o que atrai, portanto, a incidência do art. 173, inciso I do CTN.

No mérito, o lançamento em discussão diz respeito à falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.

O autuado contesta a materialidade da autuação, argumentando que recebeu mercadorias devolvidas por seus clientes, operação que não o obriga à retenção e recolhimento de ICMS, nas vendas para consumidor final. Alega que recebeu apenas a mercadoria devolvida, cuja devolução implica redução de ICMS/ST recolhido por desfazimento da operação, uma vez que promoveu recolhimento do ICMS-ST relativo à operação de venda das mercadorias para o adquirente, que posteriormente procedeu à devolução da mesma (CFOP 6411), conforme Convenio ICMS 85/93.

Intimado para provar a regularidade das operações de devolução das mercadorias descritas na sua GIA ST - Guia Nacional de Informações do ICMS Substituição Tributária, registradas em percentual anômalo e crescente de 47% a 70%, relativamente às operações de venda, no período da autuação, o sujeito passivo não logrou apresentar comprovantes da existência de fato das retro mencionadas operações.

Considerando a busca pela verdade material, o PAF foi convertido em diligência, oportunizando ao autuado instruir sua defesa com as provas da tese levantada de devolução da percentual considerável das vendas realizadas, além das provas do recolhimento do ICMS-ST relativamente às operações de vendas das mercadorias, que antecederam as respectivas devoluções, objeto da presente autuação.

O autuado apresentou tão somente as GNREs dos valores de ICMS-ST a recolher constantes das GIAs mensais, mas nenhuma prova das operações efetivamente realizadas, sejam as devoluções das vendas feitas pelos seus clientes; sejam as operações de vendas que posteriormente foram devolvidas. Mesmo após a designação de diligência fiscal com esse fito específico.

Não guarda qualquer razoabilidade o argumento escolhido pelo autuado de que buscava na sede dos seus clientes as mercadorias devolvidas, consignando que a sua movimentação fora feita por transportadora da empresa destinatária das mercadorias devolvidas.

Cabe ressaltar que o possível recolhimento do ICMS-ST feito pelo autuado, por ocasião da venda originária, como se todas as operações tivessem sido efetivamente concretizadas e, que segundo o próprio autuado deve ser objeto de ressarcimento, demandará efetiva comprovação das vendas, do recolhimento do ICMS-ST e das respectivas devoluções. Não poderá o sujeito passivo recusar-se da comprovação do fato alegado, como o fez, até o momento.

Aliás, o comportamento adotado pelo autuado no presente Auto de Infração não é uma novidade. O sujeito passivo de forma contumaz não apresenta provas, mesmo intimado formalmente para fazê-lo, sobre a regularidade das operações de vendas dos seus produtos sujeitos à substituição tributária, com a retenção e recolhimento, conforme manda a legislação.

Se nesse momento, a estratégia escolhida foram as devoluções simuladas, no PAF nº 281066.0002/17-4, também relatado por esse mesmo julgador, o autuado não conseguiu explicar o motivo do seu estabelecimento, localizado no Estado da Paraíba, realizar operações de vendas de pneus destinadas a consumidores finais, situados em localidades, nesse Estado do Bahia, nos quais possui estabelecimentos filiais.

Naquela caso, as vendas para as supostas pessoas físicas foi uma estratégia manejada pelo contribuinte autuado com o objetivo de escudar-se do pagamento do ICMS-ST, quando, na realidade, as vendas tinham habitualidade e quantidades, quando somadas, caracterizando intuito comercial e sujeição à incidência do ICMS-ST.

No presente caso, as operações de devolução de vendas, sobretudo, em face dos exagerados percentuais, precisavam ser devidamente esclarecidas e comprovadas, porque impactavam diretamente no volume do ICMS-ST a recolher, em cada período de apuração, conforme constante na GIA-ST, cópias acostadas aos autos, fls. 21/182.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A Lei nº 6.404/76 dispõe, inclusive, que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Dessa forma, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprouver, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que haverá censura jurídica, onde esteja presente comportamento ilícito.

No tocante ao questionamento acerca da natureza desproporcional e confiscatória, bem como da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente Auto de Infração, consigno que não deve prosperar. De acordo com o inciso I, do art. 167 do RPAF-BA/99, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Ademais, a multa sugerida está prevista no inciso II, alínea “e”, art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, falece competência a este órgão julgador, para negar eficácia ao direito posto.

Cabível esclarecer que a multa aplicada na presente autuação foi de 150%, prevista na Lei do ICMS desse Estado e compatível com a natureza da infração tributária (falta de recolhimento

tempestivo do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição tributária), apurada através de ação fiscal, prevista no inciso V, alínea “a”, art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Face ao exposto, sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, no valor de R\$3.543.317,72.

É o voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0004/17-7**, lavrado contra **MANOS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.543.317,72**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR