

**A. I. N°** - 102148.0008/17-3  
**AUTUADO** - HSJ COMERCIAL S. A.  
**AUTUANTE** - MARCUS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20.09.2018

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0150-04/18**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO.** Argumentos defensivos não foram capazes de elidir a imputação. Falta de prova da ocorrência efetiva de devoluções. Retiradas as parcelas abarcadas pela decadência. Infração parcialmente mantida. **2. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REMESSA PARA CONCERTO SEM O DEVIDO RETORNO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A legislação prevê a suspensão da incidência do imposto nas remessas para concerto, se atendidos os requisitos e condições previstos na legislação. Não comprovado o retorno no prazo regulamentar, Infração mantida. **3. LIVROS FISCAIS. RAICMS. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. a) ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES.** Adicional destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Devidamente comprovado terem sido os valores recolhidos, inferiores aos lançados relativos ao Fundo de Combate à Pobreza, e à falta de qualquer argumento objetivo de defesa, a infração procede **b) DÉBITO A MENOR EM OPERAÇÕES COM EMISSOR DE CUPOM FISCAL.** Contrariamente ao entendimento da defesa, não se trata de infração correlacionada à exportação, não enfrentada devidamente pela defesa. Retirados os valores alcançados pela decadência lançados anteriormente até o mês de setembro de 2012. Infração parcialmente procedente **4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO PELA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA (ENTRADAS DE MERCADORIAS). a) FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A falta de contabilização de entradas de mercadorias, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração subsistente. **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Não foram apresentados argumentos defensivos capazes de elidir a acusação. Infração

subsistente. **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** A falta de elemento de prova contrário à acusação faz com que a mesma se mantenha. Infração subsistente. **5. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. REGISTRO DE OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. SAÍDAS INTERNAS DE MERCADORIAS PARA CONSUMIDORES FINAIS, DITOS RESIDENTES NO EXTERIOR, COMO SE FOSSEM EXPORTAÇÕES.** A pretensão do contribuinte deve ser acatada, diante do fato de que as operações, envolvendo vendas de artigos de joalheria, foram comprovadamente realizadas para não residentes (turistas), em trânsito pelo país, através de informações constantes no sistema SISCOMEX. Infração improcedente. **FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA IMPRESSÃO DE DOCUMENTO FISCAL.** Imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração não contestada objetivamente pelo sujeito passivo. Infração mantida. Não acolhida a preliminar aventada. Reconhecida a decadência parcial nas infrações 01 e 04. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de março de 2018 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 249.687,36, bem como multas percentuais em 60% e 100%, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes irregularidades:

Infração 01. **01.02.67.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução por consumidor final sem a devida comprovação, sendo o total da infração R\$59.251,09, multa de 60%, para fatos geradores verificados em janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

Infração 02. **02.06.01.** Deixou de recolher o ICMS em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno, no total de R\$ 152.513,69, sugerida multa de 60%, sendo os fatos em apreço constatados em janeiro a dezembro de 2012, e janeiro a dezembro de 2013.

Infração 03. **03.01.01.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração imposto, no montante de R\$3.089,84, bem como multa de 60%, tendo sido as ocorrências verificadas nos meses de fevereiro, abril a junho, agosto a outubro e dezembro de 2013. Consta a informação do autuante de se tratar de *“recolheu a menor o adicional de 2% destinada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto”*.

Infração 04. **03.02.04.** Recolheu a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no total de R\$ 11.209,89, bem como multa de 60%, nos meses de janeiro, março a outubro e dezembro de 2012, janeiro a junho, agosto, outubro e dezembro de 2013.

Infração 05. **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo lançado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o

sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, qual seja, 2012 e 2013. Monta o débito R\$ 11.944,03, bem como multa de 100%.

**Infração 06. 04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias do regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2013, no montante de R\$45,72, sendo cominada multa de 100%.

**Infração 07. 04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no valor de R\$29,36, multa de 60%, exercício de 2013.

**Infração 08. 13.02.21.** Deixou de recolher ICMS em razão de registro de operação tributada como não tributada nas saídas internas de mercadorias para consumidores finais, ditos residentes no exterior, como se fossem exportações, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2012, janeiro a agosto, outubro e dezembro de 2013, no total de R\$11.143,74, sendo proposta multa de 60%.

**Infração 09. 16.14.08.** Deixou de escriturar a Autorização para Impressão de Documento Fiscal número 996.21.283.3.2012, de 13/12/2012, sendo lançada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 460,00, no mês de dezembro de 2012.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresenta impugnação ao lançamento (fls. 389 a 410), na qual, após descrever as infrações, forma entendimento de ser manifestamente improcedente o lançamento aqui impugnado, na medida em que é manifestamente nulo o lançamento fiscal que deu origem aos débitos ora executados; e parte dos débitos de ICMS deve ser extinta, nos termos do artigo 156, inciso V do Código Tributário Nacional – CTN, considerando que houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos a que alude o artigo 150, §4º do mesmo diploma legal, ao passo que no mérito, na infração 01, o crédito aproveitado pela Impugnante reflete o que consta nas notas fiscais que acompanharam a devolução do produto pelo consumidor final, já na infração 02, não pode ser cobrado o ICMS sobre operações de remessa de mercadorias para conserto, enquanto na infração 03, a Fiscalização Estadual indevidamente considerou operações de exportação na apuração da base de cálculo da Contribuição ao Fundo Estadual de Erradicação e Combate à Pobreza, (FECOP), e em relação às infrações 04 e 08, não pode ser cobrado o ICMS sobre operações de exportação, diante da imunidade prevista no artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘a’ da Constituição Federal.

Com relação à infração 05, assevera que os débitos de ICMS apurados, decorrem da equivocada consideração em duplicidade de operações de saídas, e nas infrações 06, 07 e 09, não descumpriu qualquer obrigação tributária, considerando que cumpriu fielmente a legislação de regência de tais operações, e finalmente requer, sucessivamente, ao menos seja afastada a multa de ofício correspondente a 100% dos débitos exigidos nas Infrações 05 e 06, segundo afirma, restará demonstrado a seguir.

Como preliminar, argumenta ser a realização do lançamento fiscal ato de competência privativa da autoridade administrativa e consiste na atividade que se destina à apuração da materialização da hipótese de incidência tributária, abstratamente prevista em lei, identificação do sujeito passivo e quantificação do montante devido, já considerando a eventual aplicação de penalidade, nos termos contidos no artigo 142 do CTN, que traz os requisitos de validade do lançamento fiscal, consoante transcrição.

Anota que a Fiscalização Estadual não observou o dispositivo acima ao lavrar o Auto de Infração ora impugnado, na medida em que deixou de identificar adequadamente o fato gerador, determinar a matéria tributável e efetuar o cálculo do montante do tributo devido adequadamente, isto, porque, não trouxe ao lançamento fiscal todos os elementos necessários para que tivesse o pleno conhecimento sobre quais teriam sido as infrações que deram causa à constituição de débitos do imposto estadual, tendo se limitado a elencar quais teriam sido as infrações, sem a pormenorização da descrição das mesmas.

Diz que tampouco houve a discriminação da composição da base de cálculo, de modo que pudesse identificar exatamente a quais operações se referem os débitos exigidos para cada período de referência, e por tal razão se encontra impossibilitada de identificar quais foram as premissas utilizadas para se apurar a base de cálculo. E, uma vez impossibilitada de compreender exatamente como ocorreu a constituição dos débitos de ICMS em tela, foi cerceada do seu direito à ampla defesa.

Menciona nesse sentido, o fato de a legislação estadual de regência, prever expressamente que serão nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, bem como os lançamentos que não tiverem todos os elementos necessários para se determinar a infração supostamente praticada pelo contribuinte, nos termos do artigo 18 do RPAF/99, copiado.

Da mesma forma, cita ter o Conselho de Contribuintes reconhecido a nulidade de lançamentos, em função da ausência dos cálculos que justifiquem a cobrança, conforme previsto no artigo 18, inciso IV, alínea 'a' do RICMS/99, nos termos contidos no Acórdão CJF 0238-11/14, e dessa forma, confia será reconhecida a nulidade desta presente notificação de lançamento.

Quanto ao mérito, argui a decadência de parte dos débitos de ICMS, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado para a constituição e a cobrança de pretensos débitos de ICMS, relativos ao suposto aproveitamento indevido de créditos do imposto relacionados às operações de devolução registradas entre os períodos de apuração de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Argumenta ser o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo o prazo decadencial para a sua constituição de cinco anos, contados da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, nos termos transcritos.

Ou seja, tendo o contribuinte conhecimento de todos os elementos que constituem a obrigação tributária, está ele autorizado a quitá-la antecipadamente e prestar as respectivas informações à Autoridade Autuante, que poderá, ou não, homologar esse procedimento dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador (respectiva operação). Transcorrido esse prazo, considera-se ocorrida a homologação tácita e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário.

Destaca ter o STJ pacificado seu entendimento no sentido de que, em relação ao prazo decadencial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, está condicionada ao prévio pagamento do tributo, ainda que parcial, conforme se verifica das ementas dos julgados que copia, a saber: Segunda Turma. AgRg no REsp 1.523.619/MG, Relator Ministro Humberto Martins. DJe 13/11/2015 e Primeira Turma. AgRg no REsp 1.318.020/RS. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJe 27/08/2013.

Ressalta que, para a aplicação do dispositivo legal em apreço, basta que o contribuinte tenha realizado o pagamento do mesmo tributo no mesmo período considerado no lançamento, relativamente a quaisquer outros fatos geradores, não sendo necessário que este pagamento seja referente apenas aos fatos geradores objeto da autuação, e, no presente caso, promoveu a adequada declaração e escrituração das operações por ela realizadas, bem como o recolhimento dos débitos de ICMS que entendia serem devidos no período em questão, tanto que a própria Fiscalização Estadual verificou o recolhimento dos débitos do imposto estadual nos períodos de apuração autuados.

Argumenta que o entendimento para a contagem do prazo decadencial segundo o artigo 150, § 4º, do CTN, se aplica mesmo aos casos em que se discute a validade do creditamento promovido pelo contribuinte, como é o caso versado nos presentes autos. Nesta hipótese, os créditos glosados foram utilizados pela Impugnante para quitar, mediante a compensação, débitos relativos às saídas tributadas, havendo o que homologar, eis que a compensação torna válido o pagamento enquanto modalidade de extinção do crédito tributário, tal como previsto no artigo 156, inciso II do CTN, igualmente copiado.

Frisa que tanto do ponto de vista contábil como escritural, os créditos de ICMS realmente constituem moeda escritural de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. Desse modo, a apropriação e utilização dos créditos de ICMS, ainda que alegadamente indevidos, está no contexto do pagamento antecipado condicionado à ulterior homologação pelo Fisco de que trata o artigo 150, § 1º do CTN.

Mais uma vez menciona a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, consolidada no sentido de que o prazo decadencial à glosa desses créditos indevidos, deve ser disciplinado pelo referido artigo 150, § 1º do CTN, na forma dos seguintes julgados: AgRg no REsp 1448906/MG, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/12/2015, DJe 05/02/2016, Primeira Turma, AgRg no REsp 1.318.020/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, DJe de 27/08/2013, Primeira Seção, e AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG. Relator Ministro Benedito Gonçalves. DJe de 07/11/2011.

Assim fala que, tendo sido intimada sobre a data da constituição de tais débitos apenas em 26/09/2017, conclui que a Fiscalização Estadual está impedida de exigir os débitos de ICMS relacionados às operações realizadas até o dia anterior (25/09/2012), vez ter se operado a decadência do direito de constituí-los, o que é causa de extinção, na forma do artigo 156, inciso V do CTN, e sendo assim, uma vez comprovada a sua extinção pela decadência, deve ser determinado o cancelamento dos débitos de ICMS, multa e juros relacionados às operações realizadas até 26/09/2017.

Quanto à infração 01, aduz que ainda que o lançamento fiscal não permita compreender com perfeição qual teria sido a violação praticada, presume que a Fiscalização Estadual estaria exigindo débitos de ICMS em decorrência da suposta ausência de comprovação do retorno de mercadorias pelos seus clientes, sendo sabido ser empresa que atua no comércio de joias e outros artigos de luxo, sendo parte intrínseca do seu negócio a devolução de mercadorias por parte de seus clientes.

Menciona que um dos motivos, é que as vendas realizadas pela internet se submetem à possibilidade de devolução em sete dias após o recebimento do produto, caso o consumidor simplesmente não goste do item adquirido, conforme previsto no artigo 49, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), copiado. Assim, muitos clientes que compram joias pela internet devolvem os itens logo após o recebimento, e em decorrência desta devolução de mercadoria que será objeto de nova saída tributável, possui o inequívoco direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS destacados e recolhidos em decorrência da saída original da mercadoria, sendo este direito, assegurado expressamente aos contribuintes do Estado da Bahia, de acordo com o artigo 452 do RICMS/BA, transcrito.

Naturalmente, em cumprimento ao dispositivo acima, os créditos aproveitados correspondem exatamente ao ICMS destacado na saída original, sendo líquidos os créditos aproveitados, vez ter seguido à risca a legislação estadual de regência, motivos pelo qual não podem ser glosados pela Fiscalização Estadual.

Na infração 02, embora a acusação tenha sido a de que não teria conseguido comprovar o retorno de mercadorias remetidas para conserto, motivo pelo qual se presumiu que tais remessas foram, na verdade, saídas tributáveis, todavia argumenta que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização Estadual, as mercadorias encaminhadas para conserto, evidentemente retornaram ao seu

estabelecimento, como faz prova a anexa planilha (doc. nº 04), em que se pode verificar quais notas fiscais registraram o retorno das mercadorias anteriormente remetidas para conserto, e dessa forma, devem ser cancelados integralmente os débitos de ICMS relacionados à presente infração.

Já na infração 03, diante da acusação de que teria recolhido a menor os débitos da Contribuição ao FECOP, “*em decorrência de desconcontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto*”, aponta que, ao que tudo indica, na apuração realizada foram indevidamente incluídas operações de exportação na base de cálculo, as quais, por força da imunidade constitucional prevista no artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘a’ da Carta Magna, trazendo tabela elaborada com o intuito de facilitar a análise do autuante, quanto à insubsistência da mesma.

Logo, as operações em questão devem ser deduzidas do valor exigido pela Fiscalização Estadual, com relação à presente Infração.

Nas infrações 04 e 08, aborda a impossibilidade de exigência de ICMS sobre operações de exportação, lembrando o fato de que o ICMS não incide sobre operações de exportação, conforme previsão constitucional contida no artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘a’, transcrito.

Lembra que como forma de garantir eficácia à imunidade em tela, a Lei Complementar nº 86/1997 (Lei Kandir), garantiu a não incidência do imposto estadual às saídas anteriores à exportação que tenham como fim específico concluir uma operação desta natureza, especialmente em seu artigo 3º (copiado), e como não poderia deixar de ser, a legislação estadual traz previsão no mesmo sentido no artigo 3º da Lei 7.014/96 (igualmente reproduzido).

Aponta que tal fato é facilmente comprovado através da apresentação das anexas notas fiscais (doc. nº 05) e comprovantes de exportação (doc. nº 06), os quais demonstram inequivocamente que as mercadorias relacionadas às operações em questão foram objeto de posterior exportação, e uma vez reconhecida a ocorrência da exportação, devem ser cancelados os débitos de ICMS, multa e juros exigidos por meio do presente lançamento fiscal, conforme os precedentes deste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo do Acórdão JF 0427-04/03, cujos excertos traz, o que impõe, ao seu entender, o cancelamento dos débitos relacionados às Infrações 04 e 08.

Na infração 05, diante a acusação de que teria omitido entradas de mercadorias nos períodos de apuração de dezembro de 2012 e dezembro de 2013, esclarece que a diferença apurada pela Fiscalização não decorre de omissões de entradas incorridas, mas sim da equivocada consideração em duplicidade das mesmas operações de saídas, pois sempre que o adquirente das mercadorias comercializadas requer a emissão de cupom fiscal, emite o referido documento conjuntamente com a nota fiscal que registra a operação de venda, e dessa forma, a Fiscalização Estadual considerou em duplicidade as saídas nas quais houve a emissão do cupom fiscal conjuntamente com a nota fiscal correspondente, com a consequente apuração de omissão de entrada.

No entanto, caso houvesse analisado as notas fiscais a que se referem as operações de saída que deram causa ao entendimento de omissão de entrada, o autuante teria constatado que tais documentos fiscais já contêm a indicação de qual o cupom fiscal correspondente, de modo que o presente lançamento poderia ser evitado, restando demonstrado que não houve omissão de entradas nos períodos de apuração em questão, de forma que devem ser cancelados os débitos de ICMS, juros e multa exigidos por meio da presente notificação fiscal.

Em relação às infrações 06, 07 e 09 esclarece que não descumpriu qualquer obrigação tributária, considerando que cumpriu fielmente a legislação de regência que norteia tais operações.

Aborda a seguir, o que entende como caráter confiscatório da multa de 100% do valor dos débitos relacionados às infrações 05 e 06, ressaltando que a multa aplicada alcança montante estratosférico e possui nítido caráter confiscatório, ao exigir penalidade correspondente a 100% do valor dos débitos de ICMS que a Fiscalização Estadual entendeu como devidos nas Infrações 05 e

06, sendo evidente o caráter confiscatório da penalidade aplicada, de modo que a sua cobrança deve ser afastada, conforme orientação firmada pelo STF, segundo o qual cabe a aplicação do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988 – que dispõe sobre a impossibilidade de utilização de tributo com efeito de confisco –, às multas cominadas em percentuais ou montantes excessivos, de acordo com a decisão prolatada pela Primeira Turma, no AgRg no AI 830.300/SC, tendo como Relator o Ministro Luiz Fux, DJe 17/02/2012.

Menciona, ainda, ter o mesmo Tribunal proferido entendimento no sentido de considerar inconstitucionais as multas equivalentes a 100% (cem por cento) do tributo exigido, nos termos da decisão da Segunda Turma, no RE 657.372 AgR/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 07/06/2013.

Com base em tais considerações e relembando que, no sistema pátrio, há previsão de cominação de juros moratórios e de correção monetária, que objetivam justamente indenizar o erário quanto ao atraso no cumprimento da obrigação tributária, além de manter o valor econômico da moeda, a imposição de multas que se afiguram excessivas em relação à eventual infração tributária, possui, nitidamente, caráter confiscatório, representando verdadeira expropriação do patrimônio do contribuinte, e, portanto, confia que será afastada a aplicação da multa de ofício ora exigida.

Finaliza, solicitando que preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, em razão da violação do artigo 142 do CTN, sejam cancelados os débitos de ICMS relacionados aos períodos de apuração de janeiro a setembro de 2012, considerando que houve o transcurso do prazo decadencial de cinco anos a que alude o artigo 150, §4º do mesmo diploma legal; e quanto ao mérito, seja julgado totalmente improcedente o lançamento dos débitos tributários de ICMS ora impugnados, com o consequente cancelamento de quaisquer exigências fiscais a eles relativas, tendo em vista ter recolhido corretamente o ICMS devido entre os períodos de janeiro de 2012 a dezembro de 2013; e sucessivamente, ao menos seja afastada a multa de ofício correspondente a 100% dos débitos exigidos nas Infrações 05 e 06.

Por fim, informa o endereço profissional de seus procuradores, ao tempo em que solicita que qualquer comunicação deve ser dirigida aos cuidados do advogado indicado, sob pena de nulidade.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 554 a 565 observa quanto à arguição de nulidade do lançamento, afirma que as regras que tratam da nulidade estão contidas nos artigos 18 a 21, Capítulo V (Das Nulidades), do RPAF/99 e suas atualizações; e indicará os motivos porque a fiscalização em lide não pode ser considerada nula em qualquer das infrações lavradas.

Primeiro de tudo, assevera ter sido o Auto de Infração praticado por autoridade fiscal competente investida junto ao órgão público, que é a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Segundo, todos os atos praticados durante a fiscalização não preteriram o direito de defesa, já que o contribuinte foi intimado por diversas vezes para se pronunciar, além de ter tido acesso a todo o seu conteúdo, conforme está explícito à fl. 15, quando declarou que recebeu uma cópia de todas as 386 folhas. Em terceiro lugar, as decisões tomadas pela autoridade fiscal foram consubstanciadas nas normas tributárias; e as que o contribuinte questionou serão analisadas.

Considera que foi possível determinar com precisão a natureza das infrações (os fatos geradores estão nas diversas planilhas anexadas; a matéria tributável está no corpo do próprio Auto de Infração; o cálculo do valor tributo do está contido nas planilhas e no corpo do lançamento; e os dispositivos infringidos pelo estabelecimento em lide conforme estão indicados, inclusive com as descrições respectivas).

Por tais motivos, fala não se poder anular o ato praticado neste Auto de Infração.

Sobre a decadência de parte do Auto de Infração, aduz que o instrumento legal que o contribuinte indicou na sua Defesa para que a lavratura do Auto de Infração não atingisse os fatos fiscais ocorridos no período de 01 de janeiro de 2012 a 25 de setembro de 2012, há de se observar o que prevê o Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 150 e 173.

Menciona e transcreve trecho do Acórdão CJF 0133-11/16, do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), em decorrência do julgamento do Recurso Voluntário do Acórdão 6ª JJF, sustentáculo para entender que a lavratura do Auto de Infração, para os fatos fiscais ocorridos de 01 de janeiro a 25 de setembro de 2012 (já que os posteriores não se enquadrariam nesse tema) - resultantes do levantamento quantitativo de estoque e demais infrações - estiveram dentro das regras do prazo decadencial do CTN (inciso I do Art. 173), isto é, o término se daria em 31/12/2017, o que o leva a manter a autuação.

No mérito, analisando a infração 01, esclarece que se tratam de operações de devolução ocorridas dentro do Estado da Bahia, conforme se pode verificar pela natureza da operação (CFOP 1202), às quais estão registradas nas planilhas de cálculo que ampararam a lavratura do Auto de Infração, cito às folhas 245 a 251, para o exercício de 2012, e fls. 253 a 260, para o exercício de 2013, sendo necessário ao sujeito passivo provar que as mercadorias foram vendidas através da internet, bem como comprovar, através de documentos (declaração do contribuinte, recibos de correio ou assemelhados), que efetivamente as mercadorias foram devolvidas.

Observa que no período fiscalizatório, o autuado foi intimado a apresentar as declarações que sustentassem as devoluções dos consumidores, contudo somente enviou um e-mail no qual declara o seguinte, conforme fl. 261: “2) *Declaração nas operações de devolução de mercadoria* >> *não temos essa declaração*”, e diante disso, mantém a autuação.

Na infração 02 aponta que as planilhas que ampararam a infração em lide estão anexadas às fls. 263 a 286 e ao verificar aquelas planilhas apresentadas pelo contribuinte e as explicações no corpo da sua defesa, não constata elementos capazes de modificar o seu entendimento.

Cita dois exemplos típicos para ilustrar seu ponto de vista: no primeiro, fala de prazo ultrapassado, uma vez que a Nota Fiscal de Remessa 4924, de 10/03/12 e Nota Fiscal de Retorno nº 262.424, de 17/09/12, registro constante à fl. 265.

De acordo com a legislação que trata de Remessas de Mercadorias para Conserto, (CFOP 6915), para o período de 01/01/2012 a 09/03/2012 (que é o período em foco aqui), a legislação é o que previa o §3º, do artigo 627 do RICMS/97, devidamente reproduzido, ao passo que no período de 10/03/2012 em diante, as Remessas de Mercadorias para Conserto, (CFOP 6915), possuem previsão legal no inciso III, §1º, do artigo 280 do RICMS/12, igualmente copiado.

Nesta situação, pontua que a empresa autuada sequer tratou do assunto, ou seja, não se defendeu sobre o prazo ultrapassado de retorno.

No segundo exemplo, tem-se código e descrição diferentes, uma vez que na planilha do exercício de 2012, detalha, conforme fls. 274 a 278, as inconsistências encontradas: que as descrições e os códigos das mercadorias remetidas para conserto não são idênticas às descrições e aos códigos das mercadorias que retornaram, ainda que houvesse registro vinculando as notas fiscais de remessa e retorno, mencionando como exemplo, a Nota Fiscal nº 4979, de 21/03/2012, acobertou a remessa da mercadoria “CORDÃO EM COURO COM AO”, código ‘1017681’, e a Nota Fiscal nº 230.200, de 08/05/2012, acobertou o Retorno da mercadoria “Anel MA C Pedra A, código 1017681. Observa, todavia, não se poder conciliar Cordão em couro com Anel, vez que duas mercadorias diferentes.

Nas planilhas de 2012, fls. 274 a 278, apontou todas as inconsistências encontradas, enquanto que para 2013, o estabelecimento autuado não apresentou as Notas Fiscais de Retorno no período fiscalizado, ainda que regularmente intimado (e na oportunidade, anexou planilha constando as Notas Fiscais de Remessa do exercício em lide, às fls. 80 a 83 deste), bem como os documentos acostados às fls. 23 e 24, 64 e 65, 76, 79, 84.

Quanto ao fato de ter às fls. 466 a 472, o contribuinte indicado as Notas Fiscais de Retorno, indica que ao consultar os espelhos das Notas Fiscais de Retorno apontadas pela defesa (tendo anexado

várias delas na Informação Fiscal), pode constatar que os códigos e as descrições também são inconsistentes: ao se comparar as Notas Fiscais de Remessa com as Notas Fiscais de Retorno, os códigos e as descrições não são as mesmas, razão do não acolhimento da tese defensiva.

Quanto à infração 03, aponta que as planilhas que deram origem à lavratura do Auto de Infração estão acostadas às fls. 288 a 311, não tendo o contribuinte questionado o mérito da mesma, tão somente apontou algumas operações que julga que foram de exportação e, nesse caso, considera que as mesmas foram incluídas indevidamente. Por isso, solicita que sejam deduzidas.

Considerando o fato de que não foi apresentada nenhuma prova de que efetivamente não recolheu a menor o Adicional de 2% de ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, além do que o estabelecimento não tinha a autorização para operar como exportador, deixa de atender à sua solicitação e mantém a autuação.

Para a infração 04, aduz que de acordo com os demonstrativos acostados às fls. 316 e 317 (para o exercício de 2012) e 320 e 321 (para o exercício de 2013), o Código Fiscal da Operação foi CFOP 5102, o que significa que se tratou de “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, e não CFOP 7101 que significa “Venda de produção do estabelecimento” derivado do grupo “CFOP 7000 - SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR”.

Observa que nas fls. 404 a 410, espaço que a defesa deveria ter disponibilizado para a infração 04, já que as anteriores foram dedicadas às infrações 01 a 03, o contribuinte não apresentou qualquer elemento sobre a mesma, e pelo fato de não ter adentrado nos fatos que fundamentaram a sua lavratura, ou seja, como não se defendeu sobre a infração em lide, sustenta a acusação feita.

Para a infração 05, verifica que na peça de impugnação, o sujeito passivo não indicou os cupons fiscais associados às notas fiscais que teriam como objetivo acobertar as mesmas operações, apesar de ter sido intimado durante a auditoria a prestar esclarecimentos sobre as omissões em foco, conforme se pode verificar às fls. 23 e 24, 33 e 35, todavia, não se pronunciou, razão para a manutenção da infração como lançada.

Quanto à infração 06, aduz que conforme se pode verificar nos elementos da defesa, não houve nenhuma explicação sobre as omissões apontadas no levantamento quantitativo de estoque realizado, e com base nisso, e considerando que a sua lavratura esteve fundamentada nos aspectos legais e materiais, fica a mesma mantida.

Abordando a infração 07, pontua que conforme constatado nos elementos apresentados pela defesa, não houve nenhuma explicação sobre as omissões apontadas em levantamento quantitativo de estoque realizado pela fiscalização, e considerando que a lavratura do lançamento esteve fundamentada nos aspectos legais e materiais, mantém a autuação.

Relativamente à infração 08, frente ao argumento da defesa de que (fl. 404), a fiscalização está exigindo do contribuinte o pagamento do tributo sobre operações estaduais de exportações, mas o ICMS não incide, tendo, inclusive, afirmado estar anexando notas fiscais (doc. nº 05), às fls. 474 a 515, e os comprovantes de exportação (doc. nº 06), às fls. 517 a 549, o que “*demonstram inequivocamente que as mercadorias relacionadas às operações em questão foram objeto de posterior exportação*”, frisa que as planilhas que fundamentaram a autuação estão acostadas às fls. 375 a 380, e a lavratura do Auto de Infração, no que tange a este item, se baseou, para o período de 01/01/12 a 15/03/12, no artigo 582-A do RICMS/97, e para o período de 16/03/12 a 31/12/13, no artigo 406 do RICMS/12, sendo que na legislação indicada, há a previsão de que o contribuinte, para vender a consumidor final residente no exterior como se fosse exportações, precisaria de autorização de “Regime Especial” (no regulamento antigo), e autorização do inspetor fazendário do domicílio (no regulamento vigente).

Informa ter sido o contribuinte intimado por duas vezes para se pronunciar, conforme documentos anexos às fls. 23 e 24, 64 e 65, tendo como resposta, enviado uma mensagem via e-mail, anexada à fl. 381, em que diz “1) *Quanto autorização para venda a estrangeiro, não temos*”.

Garante que ao consultar o Portal de Sistemas SEFAZ sobre a existência de algum requerimento à Secretaria da Fazenda do Estado para concessão de Regime Especial para atender o que prevê a legislação, não encontrou nenhum resultado, conforme documento anexo, e o fato de ter adicionado os comprovantes de exportação a nível federal, não justifica ter exportado sem a devida anuência da Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia, já que as regras não são eliminativas, mas exclusivas, ou seja, as regras estaduais, às quais são de competência do Estado, devem ser obedecidas, posto que não são vinculativas para situações como essa, motivo para a manutenção da autuação quanto a este aspecto.

Por fim, na infração 09, esclarece que os documentos que fundamentaram a autuação estão acostados às folhas 383 a 386, onde se pode constatar que o contribuinte efetivamente não escriturou a AIDF nº 9.962.212.833.2012, de 13/12/2012 (à qual autorizou a impressão de Notas Fiscais de Venda a Consumidor), e como não vieram aos autos quaisquer elementos que justificassem a falta de escrituração da AIDF em foco, a infração fica mantida.

Na sessão de julgamento, a defesa compareceu apresentando memoriais nos quais ratifica as alegações defensivas, e realizando sustentação oral, que, da mesma maneira, reiterou os termos da impugnação apresentada.

## VOTO

O lançamento constitui-se em nove infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação, por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende às condições legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, tanto assim que abordou todos os aspectos da autuação na sua peça defensiva, diante da instalação do contencioso, esgotando os argumentos em relação às infrações.

Ainda assim, há questão preliminar a ser enfrentada, diante do argumento da defesa de que o lançamento seria nulo, nos termos do artigo 18 do RPAF/99, na medida em que deixou de identificar adequadamente o fato gerador, determinar a matéria tributável e efetuar o cálculo do montante do tributo devido adequadamente, isto, porque, não trouxe no lançamento fiscal todos os elementos necessários para que tivesse o pleno conhecimento sobre quais teriam sido as infrações que deram causa à constituição de débitos do imposto estadual, tendo se limitado a elencar quais teriam sido as infrações, sem a pormenorização da descrição das mesmas.

Complementa seu raciocínio, expondo que tampouco houve a discriminação da composição da base de cálculo, de modo que pudesse identificar exatamente a quais operações se referem os débitos exigidos para cada período de referência, e por tal razão se encontra impossibilitada de identificar quais foram as premissas utilizadas para se apurar a base de cálculo. E, uma vez impossibilitada de compreender exatamente como ocorreu a constituição dos débitos de ICMS em tela, foi cerceada do seu direito à ampla defesa.

Não posso concordar com tal argumento, uma vez que as infrações se encontram plenamente descritas, com as respectivas datas de ocorrências e valores de imposto devido, ou valor de multa aplicada. Além disso, foram indicados os dispositivos infringidos e as penalidades sugeridas, nos termos do artigo 142 do CTN, tendo sido cada uma das nove infrações devidamente discriminada, e elaborado demonstrativo para cada uma delas, motivo pelo qual, não há se aventar a possibilidade de nulidade, sequer, cerceamento de defesa.

Prova disso, é que o sujeito passivo trouxe aos autos em sua peça defensiva argumentos e elementos, inclusive demonstrativos elaborados, se contrapondo às acusações formuladas na autuação, o que demonstra ter tido pleno acesso a todos os elementos do lançamento, exercendo, de forma ampla, irrestrita e completa, o seu direito de defesa, não havendo que se falar em nulidade, e na forma do artigo 123 do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito

de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina, neste momento o Recurso apresentado.

Daí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominada pela Recorrente, em seu artigo 5º, Inciso LV, determina que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade de a defendente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar, quando se posiciona no sentido de que: *“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”*. (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106).

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à Recorrente, o foram de modo insofismável.

Por outro lado, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte, sendo que a não observância a tais princípios, implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, sequer da decisão de primeiro, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Assim, não acolho a mesma, e adentro no exame das questões de fundo da autuação.

De referência à arguição prejudicial de que teria ocorrido decadência parcial, o que demandaria a exclusão de parcelas do lançamento em favor do sujeito passivo, registro que a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Esta é sustentação defensiva.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173 inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era o que prevalecia em tais hipóteses como a presente, não somente a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF), da Súmula Vinculante 08, a qual, aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou igualmente por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*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. 150 § 4º 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*”.

Analisando as infrações constantes da autuação, se percebe que nas de número 02, 05, 06, 07 e 08, por se reportarem à “falta de recolhimento do imposto”, a regra a ser aplicada para a contagem

da decadência é a prevista no artigo 173, inciso I, razão pela qual nenhuma exclusão oriunda da ocorrência de tal figura há de ser realizada.

Quanto às demais infrações (01, 03 e 04), por se tratarem de recolhimento a menor, o que implica no que a norma legal fala em “antecipação do pagamento”, há de se analisar cada caso de *per si*, para constatação de existência ou não de parcelas a serem excluídas, e diante do posicionamento acima explicitado, claro está que no caso em comento, relativo às mesmas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, a tributação tida como equivocada, diante do longo lapso temporal em que se manteve silente e sem qualquer ação no sentido de constituir eventual crédito tributário, contribuir para que ocorresse a decadência ora aventada.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento (ainda que parcial), de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, diante da própria descrição da infração “*recolheu a menor.....*”.

Logo, não pode o julgador ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência, ainda que parcial, vez que o valor do imposto foi devidamente lançado e escriturado, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse.

Desta forma, devem ser retiradas do lançamento as infrações correspondentes ao período de janeiro a 26 de setembro de 2012, tal como solicitado pela defesa. Assim, na infração 01, remanesceriam as parcelas relativas aos seguintes meses a serem analisadas quanto ao mérito em momento posterior:

2012

OUTUBRO	R\$ 1.533,43
NOVEMBRO	R\$ 872,10
NOVEMBRO	R\$ 340,86
DEZEMBRO	R\$ 2.979,60

2013

JANEIRO	R\$ 657,90
JANEIRO	R\$ 3.911,08
FEVEREIRO	R\$ 1.629,41
MARÇO	R\$ 788,29
MARÇO	R\$ 1.040,01
ABRIL	R\$ 255,00
ABRIL	R\$ 3.285,04
MAIO	R\$ 215,90
MAIO	R\$ 2.858,64
JUNHO	R\$ 1.582,53
JUNHO	R\$ 1.097,33
JULHO	R\$ 1.906,37
AGOSTO	R\$ 195,84
AGOSTO	R\$ 3.706,70
SETEMBRO	R\$ 999,60
SETEMBRO	R\$ 8,20
OUTUBRO	R\$ 2.244,32
NOVEMBRO	R\$ 718,08
NOVEMBRO	R\$ 1.973,48

DEZEMBRO	R\$ 1.561,62
DEZEMBRO	R\$ 2.296,68

**TOTAL** R\$ 38.658,01

Verificando a infração 03, como os fatos geradores apurados são relativos a meses a partir de fevereiro de 2013, não se pode falar em existência de decadência, sendo desnecessária qualquer exclusão.

Quanto à infração 04, que trata de recolhimento a menor de imposto, por erro na apuração de seus valores, como já visto, a hipótese se enquadra naquela possibilidade de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o que exige do julgador o seu reconhecimento e consequente ajuste. Assim, a mesma deve ter expurgado todos os valores anteriores a outubro de 2012, resultando os seguintes valores a serem analisados quanto ao mérito:

2012

OUTUBRO	R\$ 245,04
NOVEMBRO	R\$ 110,85
DEZEMBRO	R\$ 788,46

2013

JANEIRO	R\$ 152,01
FEVEREIRO	R\$ 338,07
MARÇO	R\$ 252,00
ABRIL	R\$ 524,28
MAIO	R\$ 457,64
JUNHO	R\$ 159,52
AGOSTO	R\$ 216,88
OUTUBRO	R\$ 462,14
DEZEMBRO	R\$ 2.838,51

**TOTAL** R\$ 5.401,05

No caso da infração 09, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em decadência.

Como se vê, não é uma questão de fácil pacificação em seu entendimento, o que motivou inúmeras discussões entre a doutrina, como posicionamentos e teses das mais diversas.

No âmbito do Poder Judiciário, e após o julgamento de reiterados recursos sobre a matéria, inclusive na sistemática do recurso repetitivo, em dezembro de 2015, o STJ publicou a Súmula 555, visando pacificar o entendimento:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A premissa da mesma é a de que o fato de o débito ter sido declarado ou não pelo contribuinte para fins de aplicação do artigo 173 do CTN, nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, se o débito não foi declarado pelo contribuinte, e consequentemente não foi recolhido, aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 e, por outro lado, se o débito foi declarado, aplica-se a regra do artigo 150.

Ou seja: o Tribunal utilizou como critério para aplicar o artigo 173, inciso I do CTN, justamente a ausência de qualquer pagamento do tributo, ao passo que, havendo pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN.

Tal posição se encontra, por exemplo, na seguinte decisão daquela Corte (AgRg no REsp 1.277.854):

*“deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

No mérito, inicio a apreciação pelas infrações 06, 07 e 09, em relação às quais argui o sujeito passivo que não descumpriu qualquer obrigação tributária, tendo cumprido fielmente a legislação de regência que norteia tais operações, sendo que a legislação processual vigente, inserida no RPAF/99, determina em seu artigo 123, na redação da época da apresentação da defesa que *“é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação”*, e que (§ 1º), *“a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez”*, além do que (§ 5º) *“a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”*.

Já o artigo 143 do mesmo diploma estatui que *“a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”*, o que não ocorreu, vez que a empresa autuada apenas alegou ter cumprido a legislação, sem maiores detalhes ou esclarecimentos, ou ainda, sem trazer qualquer elemento de prova aos autos, quanto ao correto procedimento que afirma ter adotado. Além disso, o artigo 142 do mesmo dispositivo assevera que *“a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*. Logo, diante de tais fatos, especialmente a falta de provas de ter procedido em sentido contrário ao da acusação fiscal, julgo as mencionadas infrações procedentes em sua inteireza.

Quanto às demais, inicio pela de número 01, em relação à qual a defesa argumenta ser parte intrínseca do seu negócio, a devolução de mercadorias por parte de seus clientes, e um dos motivos é que as vendas realizadas pela internet se submetem à possibilidade de devolução em sete dias após o recebimento do produto, caso o consumidor simplesmente não goste do item adquirido, conforme previsto no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), e muitos clientes que comprem joias pela internet devolvem os itens logo após o recebimento, e em decorrência desta devolução de mercadoria que será objeto de nova saída tributável, possui o inequívoco direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS destacados e recolhidos em decorrência da saída original da mercadoria, sendo este direito, assegurado expressamente aos contribuintes do Estado da Bahia, de acordo com o artigo 452 do RICMS, com o que não concorda o autuante, que se apegava ao fato de a empresa não ter comprovado, através de documentos (declaração do contribuinte, recibos de correio ou assemelhados), que efetivamente as mercadorias foram devolvidas, tendo intimado a mesma a apresentar as declarações que sustentassem as devoluções dos consumidores, contudo somente enviou um e-mail no qual

declara o seguinte, conforme fl. 261: “2) *Declaração nas operações de devolução de mercadoria* >> *não temos essa declaração*”.

A previsão normativa acerca dos procedimentos a serem adotados para as devoluções se encontra no artigo 653, § 2º do RICMS/97, exigindo indicação dos documentos fiscais de venda originários, além da assinatura dos clientes que estão a devolver as mercadorias, bem como o motivo da devolução, dentre outros, conforme se observa da redação posta:

*“Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:*

*I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;*

*II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.*

*§ 2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas ‘ICMS - Valores Fiscais’ e ‘Operações ou Prestações com Crédito do Imposto’, quando for o caso.*

*§ 3º A Nota Fiscal (entrada) emitida na forma do parágrafo anterior servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

*§ 3º-A. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana, observados os procedimentos previstos no § 2º.”*

Certo é que, em tal ramo de atividades, as trocas e devoluções são uma prática constante e usual, daí a necessidade de os contribuintes atentarem em cumprir a legislação de forma integral, o que não é o caso da empresa autuada, a qual não procede a qualquer prática determinada pela legislação, para atendimento e comprovação da devolução.

Se em outras oportunidades, nas quais, apreciando questões similares me posicionei no sentido de que devesse ser aplicada penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o foi pelo motivo de que vieram aos autos indicações de que as devoluções ocorreram, quer pela correlação entre números de documentos fiscais de entradas e saídas posteriores, quer pela apresentação de outros elementos/documentos, ainda que faltasse a declaração de que nos fala o retro citado § 2º, do artigo 653 do RICMS/12.

O artigo 452 do RICMS/12, apenas e tão somente firma que “na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na nota fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário”. Todavia, há de prevalecer o

procedimento previsto no multicitado artigo 653, o que confessadamente não ocorreu no caso em tela.

Sequer foram colacionados aos autos qualquer correspondência e/ou documento que revelasse a intenção de troca de produto de que fala a defesa, que pudesse suprir eventual falta do documento declaratório de que fala a legislação, o que atua contra a defesa, na sustentação de sua tese.

Para reforçar tal entendimento, cito trecho do voto vencedor encartado no Acórdão CJF 0303-11/17, o qual manteve a autuação quanto a tal aspecto, com a manutenção da glosa do crédito fiscal: *“Esta infração decorreu do crédito indevido por conta de devoluções de vendas efetuadas a consumidor final, sem o cumprimento das formalidades previstas no art. 653 do RICMS/BA 97, já expostos no voto do julgamento de piso, que consignando os fatos provados no processo, fundamentou que ‘os cupons fiscais acostados pela defesa não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto à luz do art. 653 do RICMS/BA 97, não sendo possível converter a cobrança do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória’.*

*As obrigações acessórias tem por finalidade dar segurança ao contribuinte e ao Fisco quanto à apuração do imposto devido. Uma vez não cumprida, estabelece-se à dúvida quanto aos fatos, levando à insegurança. Assim, converter o levantamento da obrigação principal em multa, significa abdicar do imposto devido em todas as situações idênticas e até mesmo estimular o contribuinte a não cumprir as obrigações acessórias, aumentando o grau de conflitos na apuração do imposto devido.*

*O próprio art. 136 do CTN é absolutamente claro quanto a isto, quando diz que a responsabilidade do agente por infrações à legislação tributária independe do agente ou responsável e da efetividade, natureza, e extensão dos efeitos do ato, o que efetivamente traduz um reforço à manutenção do lançamento”.*

Desta forma, a infração fica procedente em parte, com a exclusão apenas das parcelas abarcadas pela decadência, no valor remanescente de R\$32.932,02, de acordo com a demonstração anteriormente feita, relativa ao período de outubro de 2012 a dezembro de 2013.

Na infração 02, a discussão é sobre operações de remessa para conserto, sem a comprovação do devido retorno. A defesa apresenta tabela segundo a qual comprovaria a insubsistência da acusação, todavia o autuante rebate a mesma, sob o argumento de que os produtos que comprovariam os “retornos”, não guardam qualquer correlação com os enviados para conserto.

A matéria em questão se encontra disciplinada no artigo 278 do RICMS/12, não se podendo mencionar somente o RICMS/97, como o fez o autuante na informação fiscal, vez que este último vigorou até o mês de março de 2012. Segundo tal dispositivo, *“há suspensão da incidência do imposto sempre que a ocorrência do fato gerador fique condicionada a evento futuro e incerto”.*

Por seu turno, o artigo 279 da mencionada norma regulamentar, estabelece que *“constitui condição da suspensão da incidência o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem, em prazo fixado pela legislação, se nesse prazo não for realizada a transmissão de sua propriedade”*, e seu parágrafo único firma que *“caso o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem não ocorra no prazo fixado pela legislação, será exigido o imposto a partir da data da saída efetuada com suspensão, hipótese em que, o recolhimento estará sujeito aos acréscimos moratórios”* (grifei).

Ou seja: não ocorrendo a condição estabelecida para a ocorrência da suspensão do imposto, o mesmo é exigido, como fez o autuante.

Já o artigo 280 do RICMS/12, suspende a incidência do ICMS nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados à industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do

imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço, de acordo com disposição do Convênio AE 15/74, firmado em 11 de dezembro de 1974, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1975, sendo signatários os Estados do AC, AL, AM, BA, CE, DF, ES, GB, GO, MA, MG, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e SP.

Ao trazer planilha na qual as mercadorias “retornadas” não trazem qualquer relação com aquelas remetidas para conserto, quer na descrição, como pelo código do produto, conforme bem indicado pelo autuante na sua informação fiscal, a empresa autuada em nada ajuda na sustentação de sua tese, e faz com que a mesma não possa ser considerada em seu favor, o que contribui para a manutenção integral da autuação quanto a este aspecto, vez ser essencial a apresentação de prova de que, efetivamente, as mercadorias haviam retornado do alegado conserto.

Assim, em isto não ocorrendo, passa a vigorar a exigência do imposto, conforme já visto anteriormente, pela consideração das operações como tributadas. Infração mantida em R\$ 152.513,69.

Em relação à infração 03, superada a discussão quanto à decadência, será abordada neste momento, dizendo respeito a recolhimento a menor decorrente de divergência entre o valor do Fundo Estadual de Pobreza apurado, lançado e escriturado, divergente daquele valor recolhido, não guardando correlação com exportação, como sugere a defesa, a qual não traz qualquer argumento de prova contrário a ele, embora com acesso aos demonstrativos elaborados pelo autuante, para realizar o lançamento, o que me faz manter a mesma.

Já na infração 04, ainda que o autuante em evidente equívoco tenha argumentado não ter a empresa autuada se manifestado em relação a ela, que foi analisada em conjunto com a de número 08, dizendo respeito a erro na apuração do imposto recolhido a menor em operações com ECF, quanto à determinação da carga tributária, não diz respeito à realização de operações de vendas para exportação. Diante da falta de argumentos a respeito, há de se aplicar a regra do RPAF/99 em seu artigo 140. Infração mantida parcialmente em R\$5.401,05, diante do reconhecimento da decadência em momento anterior ao presente voto.

As infrações 05, 06 e 07 nada mais são do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes. As infrações 06 e 07 já foram decididas anteriormente.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98, e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria, saída do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência ou não de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados e o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Da mesma forma, a base de cálculo foi calculada de acordo com a determinação legal, assim como os valores unitários das mercadorias, e diante do fato de se tratar de matéria eminentemente fática, cuja prova é material em sua essência, ficam mantidas as infrações.

Quanto ao argumento de que documentos fiscais terem sido computados em duplicidade pelo autuante em seu levantamento, pelo fato da empresa emitir cupom fiscal, e em seguida nota fiscal vinculada a tal cupom, mais uma vez a defesa apenas generalizou na sua assertiva, não trazendo aos fôlios qualquer indicação concreta de quais notas fiscais teriam sido computadas em duplicidade com os cupons fiscais, ainda que o autuante, em sede de informação fiscal, tivesse mencionado o fato de ter enviado solicitação para a empresa, a fim de que a mesma esclarecesse eventuais diferenças apontadas, sem qualquer resposta concreta, possibilitando a aplicação do teor do artigo 142 do RPAF/99, que preceitua “*a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*”.

Este mesmo argumento foi utilizado pela empresa no Auto de Infração 207158.0009/15-7, cujo julgamento resultou no Acórdão JJF 0053-05/17, oportunidade na qual a Relatora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz assim se manifestou:

*“Apesar de intimado, no entanto o autuado não atendeu a intimação, apresentando somente um CD contendo os mesmos papéis já apresentados na Defesa que foi anexado ao PAF fl. 269, bem como o CD anexado à fl. 275, é apenas cópia do retromencionado CD, em relação aos quais não se identifica o alegado, ou seja, as duas saídas para mesma operação, computadas, assim, em duplicidade no levantamento das saídas realizado pelo autuante. Cabe observar que ainda que as quantidades de saídas sejam iguais às entradas, a omissão pode ser apurada de acordo com os estoques finais e iniciais”.*

Ademais, no caso presente, estamos diante de situação nas quais as entradas são maiores do que as saídas, e a retirada de notas fiscais de saídas traria como consequência o aumento das omissões apuradas, ou seja, em nada beneficiaria o sujeito passivo, muito ao contrário.

Em relação a diferenças de estoques, posso mencionar decisões deste Conselho contra a empresa autuada, a exemplo do Acórdão CJF 0317-11/17, onde se apurou igualmente tanto omissões de entradas, como de saídas de mercadorias.

Em tais circunstâncias (realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias), a questão para a sua apreciação repousa sobre a prova material, ficando a discussão adstrita à valoração das provas à luz do princípio da verdade material, a qual deve obedecer aos princípios constitucionais e às normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito, quando possíveis, no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato efetivamente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão

garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem, as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis. Não é o caso presente, entretanto.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos, que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso presente, se exerceu o exercício de busca da verdade material, e prova disso são os argumentos postos na defesa, devidamente analisados e posicionados por ocasião da prestação da informação fiscal, ainda que segundo o autuante, não elidissem a acusação constante nas infrações decorrentes da realização do levantamento quantitativo.

Observo que a infração 05, é uma das hipóteses de presunção contida no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, sendo sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca, para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim, as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte, a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina, conforme exposto anteriormente.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade de que o sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento, através dos meios e elementos de prova disponíveis, para demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96, anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem

pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a qual, em momento algum até o presente momento foi carregada aos autos, o que me faz caminhar pela manutenção da infração 05, pelos expostos motivos.

A infração 08 faz referência às operações equiparadas às exportações realizadas pela autuada, desoneradas do imposto, não consideradas pelo autuante.

Não se pretende, como aduz o sujeito passivo, negar efeito e eficácia à Lei Complementar 87/96, no tocante às operações de exportação, mas sim, estabelecer as regras necessárias para a implementação de tal desoneração.

Na vigência do RICMS/97, o artigo 582-A equiparava à exportação “as operações de vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, suas obras e artefatos de joalheria, a não residentes no país, realizadas no mercado interno com pagamento em moeda estrangeira, mediante Regime Especial, observadas as condições nele estabelecidas”, ou seja, para que se usufrísse tal equiparação, uma série de regras seriam necessárias, inclusive a obtenção de Regime Especial, que segundo o autuante, a própria empresa negou possuir.

Já na vigência do RICMS/12, o artigo 406 assim estabelece:

*“Art. 406. Equipara-se a exportação as operações de vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, suas obras e artefatos de joalheria, a não residentes no país, realizadas no mercado interno por contribuintes autorizados pelo titular da inspetoria fazendária de seu domicílio fiscal, com pagamento em moeda estrangeira, observadas as seguintes condições:*

*I - a nota fiscal de venda será emitida sem destaque do imposto;*

*II - no corpo da nota fiscal deverá ser indicada:*

*a) a expressão: “Equiparada a exportação nos termos do art. 406 do RICMS”;*

*b) portador/transportador (no caso de remessa);*

*c) passaporte/país emissor;*

*d) país do destino final; e) moeda negociada;*

*f) valor total da mercadoria em moeda estrangeira;*

*g) equivalente em moeda nacional;*

*III - a empresa deverá manter à disposição do fisco os seguintes documentos:*

*a) comprovantes de exportação, fornecidos pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, constando a relação dos registros de exportação e das respectivas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento vendedor, referentes ao mês-base, especificando os valores expressos em moeda nacional e estrangeira;*

*b) resumo dos extratos de declaração de despacho aduaneiro, dele constando o regime aduaneiro utilizado e o valor das operações em moeda estrangeira no mês-base.*

*Parágrafo único. Não ocorrendo a averbação no SISCOMEX da operação até o último dia útil do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, deverá a empresa recolher o ICMS com os acréscimos devidos, retroagindo a cobrança à época do fato gerador”.*

Observe-se que o enunciado de ambas as disposições equipara à exportação a venda de joias e pedras preciosas realizadas para pessoas físicas residentes no exterior, ou seja, de plano se afasta o argumento de desobediência ao comando da Lei Complementar, quanto à desoneração de exportação, uma vez que o adquirente se encontra no país, não se caracterizando, a rigor, em operação de exportação, mas assim equiparada por uma determinação normativa.

Analisando o vocábulo, temos segundo o dicionário Michaelis, em sua edição eletrônica ([www.michaelis.com.br](http://www.michaelis.com.br)), que o verbo equiparar significa “Atribuir o mesmo valor; igualar

*comparando; tornar igual; comparar(-se), igualar(-se)”, ou seja, o que é equiparado, em essência e originariamente não é, mas se tornou.*

A questão agora é analisar se o fato de a empresa autuada não possuir Regime Especial (até março de 2012), e/ou autorização do Inspetor Fazendário a partir de abril de 2012, conforme ela mesmo declara, é razão e motivo para o lançamento do imposto, tal como sustenta o autuante.

Inicialmente, convém lembrar que a Portaria Secex nº 23/11, regula as operações de vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, obras derivadas e artefatos de joalheria, realizadas no mercado interno a não residentes no País, as considerando como operações de exportações e traz em seus Anexos, especialmente no Anexo XVI, a ordenação e regulação de todo o procedimento a ser adotado por compradores e vendedores de tais mercadorias, hipótese dos autos.

Chama a atenção o seu artigo 5º, segundo o qual “o estabelecimento vendedor deverá efetuar o registro de exportação das operações de que trata este parágrafo, no SISCOMEX, com base no movimento das vendas realizadas em cada quinzena do mês, até o último dia da quinzena subsequente”, ou seja, as operações devem ser devidamente registradas no sistema de controle Federal de exportações, o que foi feito pela autuada, que inclusive apresentou diversos registros comprobatórios da realização das exportações, ainda que não aceitos pelo autuante.

É sabido ser o controle de exportação realizado pelos Órgãos Federais ligados aos Ministérios da Indústria e Comércio e Fazenda, especialmente a Receita Federal, a quem, por força de disposição constitucional, cabe a normatização e controle de tais impostos relacionados ao comércio exterior, e desta forma, não pode, a rigor, como pretende o Fisco, uma determinação regulamentar de Regime Especial ou Autorização Prévia da Inspeção da circunscrição do contribuinte, pretender sobrepujar tais regras.

A questão, ao longo do tempo, foi muito debatida, inclusive formou uma sólida jurisprudência a respeito, na forma de diversos Acórdãos, dentre os quais posso mencionar o de número CJF 0308-12/07, o qual tomo como parâmetro, do qual destaco o seguinte trecho: “A defesa juntou cópia do Parecer nº 116/02 da PROFIS, da lavra do Dr. Antônio Carlos de Andrade Souza Filho, Procurador da Fazenda, assessor jurídico do Gabinete da Procuradoria, que, exercendo o controle da legalidade de outros procedimentos envolvendo essa mesma empresa, concluiu não haver incidência de ICMS nas vendas de jóias para estrangeiros não residentes no País. O aludido Parecer foi aprovado pelo Procurador-Chefe, Dr. Álvaro Torres da Silva”.

Em outro momento do voto, o Relator Néelson Antônio Daiha Filho assim se manifestou: “Inicialmente, impende observar que a matéria objeto da infração 1 já é de conhecimento deste E. CONSEF que vem julgando de forma reiterada a favor do contribuinte, especialmente em função da cristalização do entendimento no sentido de que as vendas havidas a estrangeiros domiciliados no exterior devem ser equiparadas às operações de exportação, sobre as quais não incide o ICMS.

*Ora, a despeito de as mercadorias terem sido adquiridas em território nacional, as mesmas se destinavam ao país estrangeiro de domicílio do adquirente, razão pela qual não se pode negar a identificação de tal operação como sendo de exportação, esta última inserida no âmbito de competência tributária federal, e não estadual.*

*Contudo, como é cediço, tal circunstância, para fazer jus ao tratamento supra referido, deve estar perfeitamente demonstrada através da documentação hábil”.*

Fundamento do direito é o fato de caber a quem acusa, o ônus da prova. No caso, a Fiscalização, caso entendesse que as vendas não foram efetivamente realizadas na forma prevista na norma, ou seja, para consumidores residentes no exterior, deveria, quando da realização do lançamento, trazer tais elementos, a fim de consubstanciar e robustecer a acusação, o que não o fez. Logo, não pode agir por presunção, sequer por suspeita, sem base legal ou material.

Por tal razão, e pelo fato de que, desconsiderando as operações realizadas, simplesmente as considerou indiscriminadamente como operações internas, o que não ocorreu diante da baixa comprovadamente realizada no sistema SISCOMEX, o que vem a comprovar a efetiva exportação e consequente desoneração pelo ICMS, sem qualquer supedâneo, entendo, seguindo o entendimento manso e pacífico deste Órgão, pela improcedência da infração seguindo a esteira das decisões, inclusive da Câmara Superior deste Conselho, representada pelo Acórdão CS 0039-21/05, bem como pelos Acórdãos CJF 0296-11/06, CJF 0417-11/05 e CJF 0430-12/05.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º, do artigo 42 da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta, descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não

somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Como as multas sobre as quais reclama a empresa autuada tiveram seu percentual proposto em 100%, de acordo com a decisão acima, não de prevalecer, diante da sua legalidade, lembrando que em relação às demais questões constitucionais suscitadas pela defesa, este Órgão julgador se encontra impedido de apreciar, por conta do disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, no qual, o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual, o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Quanto às decisões deste Conselho trazidas pela autuada, esclareço que as mesmas não são vinculantes, diante do princípio do livre convencimento do julgador, além de que não se referem especificamente aos temas tratados no lançamento, motivo pelo qual não posso acolhê-las.

Pelos expostos motivos e argumentos, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01	Procedente em parte	R\$ 38.658,01
Infração 02	Procedente	R\$ 152.513,69
Infração 03	Procedente	R\$ 3.089,84
Infração 04	Procedente em parte	R\$ 6.545,40
Infração 05	Procedente	R\$ 11.944,03
Infração 06	Procedente	R\$ 45,72
Infração 07	Procedente	R\$ 29,36
Infração 08	Improcedente	zero
Infração 09	Procedente	R\$ 460,00

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0008/17-3**, lavrado contra **HSJ COMERCIAL S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$213.286,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$200.836,30 e de 100% sobre R\$11.989,75, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, alínea “a”, III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no artigo 42, XV, alínea “d”, da citada Lei, e dos acréscimos moratórios previstos na Lei 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA