

PROCESSO	- A. I. Nº 281066.0004/17-7
RECORRENTE	- MANOS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0115-01/18
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 31/07/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0146-11/19

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0115-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 12/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$3.543.317,72, acrescido de multa de 150%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Período da infração: Janeiro, março, abril, junho/novembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013; Janeiro /dezembro de 2014; Janeiro/dezembro de 2015 e janeiro/março de 2016.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

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

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

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

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

Não houve a nulidade suscitada no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas. Não foi constatada violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os

levantamentos e documentos acostados aos autos. Diante da necessidade de suprir lacunas para o pleno esclarecimento dos fatos, o PAF foi convertido em diligência. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142 do CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.6299/99.

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

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

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

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

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

Incabível o argumento de cerceamento do direito de defesa, no enquadramento legal da infração no art. 10 da Lei nº 7.014/96, por falta de especificação clara da conduta imputada, conforme alega o autuado, uma vez que a legislação processual prevê que não implica nulidade, mesmo o erro da indicação, que não é o caso, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Artigo 19 do RPAF/BA.

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

“Incidente de Uniformização nº PGE 2016.1947 1 0-0

...

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

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

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

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

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

Convenio ICMS 85/93.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabível esclarecer que a multa aplicada na presente autuação foi de 150%, prevista na Lei do ICMS desse Estado e compatível com a natureza da infração tributária (falta de recolhimento tempestivo do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição tributária), apurada através de ação fiscal, prevista no inciso V, alínea “a”, art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

A Recorrente alega a necessidade de reforma da Decisão recorrida, erro de juízo, ICMS é tributo lançado por homologação, assim a contagem do prazo decadencial observa o art. 150, §4º, do CTN e não incidência do art. 173 do CTN no caso.

Informa que o órgão de julgamento de 1ª Instância acabou por cometer grave e canhestro erro de juízo, tendo descurado das regras atinentes à Apuração do ICMS e, especialmente, do entendimento jurisprudencial já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça!

Leciona que a legislação do ICMS é clara, bem como conhecida pelos especialistas, sendo que, em regra, o ICMS é lançado por homologação. O lançamento por homologação do ICMS deriva de técnica tributária destinada a facilitar o trabalho do Fisco, sendo que o contribuinte declara suas operações e recolhe antecipadamente o tributo, ficando seu lançamento sujeito a homologação ou não do Fisco.

Explica que, no presente caso, a empresa autuada promoveu o regular processamento de suas operações, tendo declarando-as ao Fisco, bem como tendo recolhido o ICMS apurado em cada mês. Logo, houve pagamentos regulares de ICMS durante todo o período tratado na autuação.

Adverte, contudo, a partir das declarações da empresa autuada, ora Recorrente, mais especificamente as declarações atinentes às operações de devoluções de mercadorias (i.e., nas quais clientes devolveram mercadorias para a Recorrente), a autoridade autuante decidiu não homologar e contestá-las, alegando que deveria ter sido recolhido ICMS para tais operações, mas sem detalhar na autuação a razão de ter desconsiderado cada uma das devoluções declaradas e consubstanciadas nas devidas notas fiscais de devolução que foram emitidas para cada operação.

Exclama, com o devido respeito, está claro que houve sim declaração das operações, bem como houve sim o pagamento antecipado de ICMS, tanto é que, na presente autuação, as operações não relacionadas a devolução de mercadorias foram homologadas pelo Fisco Baiano.

Esclarece que houve declaração e pagamento antecipado de ICMS, sendo que o objeto da autuação foi a desconsideração de operações declaradas pela empresa autuada como devolução de mercadorias por seus clientes, não havendo qualquer menção no auto de que não teria havido pagamento do ICMS incidente nas outras operações, nem mesmo nas operações de venda originárias aos clientes que devolveram as mercadorias.

Conclui que nesse sentido, mister é destacar ementa de acórdão paradigmático do STJ, que detalha claramente a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, às operações do ICMS, especialmente quando o contribuinte declarou as operações e promoveu o recolhimento antecipado do tributo, como é o presente caso.

Adverte, claro está que a autuação é indevida e que a Decisão recorrida está eivada de nulidade material, por ter desrespeitado as normas aplicáveis ao caso e a própria jurisprudência consolidada pelo STJ, que um especialista não pode deixar de conhecer e observar.

Pede para dar provimento ao presente recurso, reconhecendo o erro de juízo contido na decisão administrativa recorrida, determinando a reforma dessa para reconhecer a decadência dos créditos tributários anteriores a 25/08/2012.

Traz ainda a necessidade de anulação da Decisão recorrida por erro de procedimento pois é requisito de validade do Auto de Infração a descrição correta e completa da fundamentação legal no próprio Auto de Infração, vício patente e existente e insanável.

Esclarece que no presente caso, a Autoridade Competente lavrou autuação fiscal sob a suposta alegação de falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, sendo que o enquadramento legal da infração seria cláusulas primeira e quinta do Convênio ICMS nº 85/93.

Informa que a empresa autuada, em sua impugnação, destacou que “as cláusulas primeira e quinta preveem de forma ampla e difusas situações atinentes ao regime de substituição tributária, mas sem especificar claramente a conduta imputada pela Fiscalização à empresa Autuada, ora Impugnante”.

A propósito, a empresa autuada, ora Recorrente, destacou que o artigo 18, inciso IV, do RPAF, é claro ao preceituar ser nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator (vide alínea “a” do inciso mencionado); e também destacou o art. 39, inciso V, do RPAF, segundo o qual o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo da legislação tributária em referência a cada situação, sob pena de nulidade.

Avisa a falta de pontuação específica do fundamento legal frente a demonstração de subsunção a estes dos fatos imputados à Autuada, com a especificação dos itens aplicáveis ao caso em relação aos dispositivos legais mencionados, gera inegável nulidade formal que impõe a anulação da autuação, para reformulação do Auto de Infração e saneamento do vício ora ressaltado.

Adverte que é equivocada a fundamentação da Decisão recorrida, que, na realidade, não apreciou a alegação da Recorrente.

Leciona que a legislação tributária é clara em determinar que conste no Auto de Infração a devida fundamentação legal, apontada de forma pormenorizada, a fim de observar o princípio da estrita legalidade e não cercear o direito de defesa dos contribuintes.

Explica que tal requisito de validade do Auto de Infração não é negociável, nem pode ser relativizado. Ou a autuação observa e contém a devida fundamentação legal apontada de forma específica, ou a autuação é nula, por falta de fundamentação e consequente inobservância do princípio da estrita legalidade.

Traz que no presente caso, a fundamentação legal constante do Auto de Infração é parca e genérica, não estando estrita e diretamente relacionada aos fatos imputados à Recorrente. Logo, não pode ser relativizado o vício de constituição da autuação.

Conclui que, desse modo, mister é reconhecer o erro de juízo contido na Decisão recorrida, declarando-a nula e determinando sua reforma, para o fim de reconhecer a nulidade da autuação fiscal em questão, por conter vício insanável, consistente na falta de fundamentação legal específica e pormenorizada e atinente aos fatos imputados à empresa autuada.

Traz ainda a necessidade de reforma da Decisão recorrida por vício material no Auto de Infração por cobrar ICMS-ST em operações não sujeitas a tal imposto, visto tratar-se de devolução de mercadorias.

Informa que a empresa autuada apenas recebeu mercadorias devolvidas por seus clientes, a ocorrência de devolução não gera ICMS a ser retido e recolhido pela autuada, mera receptora da mercadoria devolvida, a qual já havia sido objeto de tributação por ICMS-ST na aquisição originária pela fornecedora, contemplando as operações posteriores.

Explica que devolução implica na redução dos valores recolhidos antecipadamente a título de ICMS-ST, por desfazimento da operação.

Destaca que:

- A. a Autuada, ora Recorrente, é mera receptora das mercadorias devolvidas por seus clientes;
- B. houve a emissão de notas fiscais de devolução e o registro respectivo na escrita fiscal da

Autuada, ora Recorrente. Esta buscou na sede de seus clientes as mercadorias por esses devolvidas a ela, tendo sido consignado em todas as notas fiscais de devolução, emitidas por seus clientes contra ela, que a transportadora era a própria empresa destinatária das mercadorias devolvidas;

- C. a Autuada, ora Recorrente, na qualidade de substituta tributária imposta pelo Convênio ICMS 85/93, promoveu o recolhimento do ICMS-ST incidente na operação interestadual originária, atinente à venda da mercadoria para o adquirente que depois promoveu a emissão da nota fiscal de devolução de compra;
- D. em todas as notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes (contribuintes de ICMS) da empresa Autuada, consignou-se como código da operação o CFOP nº 6.411 cuja descrição é “Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária – sendo que classificam-se neste código as devoluções de mercadorias adquiridas para serem comercializadas, cujas entradas tenham sido classificadas como “Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária”, conforme dispõe o Anexo do Convênio S/N, de 15/12/1970.

Conclui que resta claro que a operação de devolução de mercadorias implicou na recepção pela empresa Autuada de mercadorias originariamente vendidas por ela, sendo que tais mercadorias submeteram-se ao recolhimento de ICMS-ST tempestivo já na época da venda das mercadorias em si. E isto pode ser comprovado a partir do cotejo entre as notas fiscais e as GIAs-ST juntadas aos autos.

Por consequência, na ocasião das devoluções de tais mercadorias, promovidas pelos clientes da Autuada para ela e operacionalizadas via frete com frota da própria Autuada, claro é que não há a incidência de ICMS-ST a ser retido e recolhido pela empresa ora Autuada, a qual é mera empresa receptora (destinatária) das mercadorias devolvidas.

Previne que com olhar mais atento, tem-se que o próprio recolhimento do ICMS-ST pela empresa Autuada na ocasião da venda originária da mercadoria deve ser objeto de resarcimento à Autuada. Afinal, ela promoveu o recolhimento do ICMS-ST como se todas as operações substituídas tivessem sido efetivamente concretizadas. Contudo, no momento em que a empresa varejista adquirente devolve as mercadorias para a empresa ora Autuada (atacadista), não houve a completude da cadeia de operações consideradas no ICMS-ST recolhido pela Autuada.

Cita a tese formulada pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário (RE) 593849, com repercussão geral reconhecida, na qual firmou-se que: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”.

Assevera que, além de a fiscalização ter se equivocado em considerar que as devoluções de mercadorias recebidas pela Recorrente poderiam ser base para cobrança em face de suposto ICMS-ST Retido e Não Recolhido por ela; a empresa ora Impugnante possui direito a reaver os valores de ICMS-ST recolhidos para a operação de venda originária, que posteriormente foi desfeita pela devolução, uma vez que não houve a efetiva concretização das operações tributadas antecipadamente, gerando enriquecimento ilícito do Estado.

Resume que é descabida a fundamentação da Decisão recorrida, que furta-se a reconhecer que houve a regular emissão e escrituração das notas fiscais de devolução competentes para retratar as operações que a autoridade indevidamente nega-se a reconhecer. Nesse sentido, é totalmente insubstancial a autuação ora vergastada, pois, no presente caso, não se pode alegar que as notas fiscais de devoluções de mercadorias emitidas tendo como destinatária a empresa ora Impugnante teriam o condão de impor a retenção seguida de recolhimento do ICMS pela empresa Autuada.

E como tais notas fiscais não foram emitidas pela Autuada e nem impõem a ela o dever de reter e

recolher o ICMS nelas destacado, não há que se falar em qualquer valor de ICMS (seja normal, seja ST) a ser dela cobrado.

Entende que é equivocada a alegação da fiscalização consistente no fato de que a “não comprovação da circulação das notas fiscais de devolução constantes nas GIA’s”, supostamente exigiu a constituição de “crédito referente aos valores mensais das devoluções”.

Informa que as notas fiscais de devolução foram emitidas por empresas clientes da empresa Autuada, não por ela própria. Logo, tendo sido emitidas tais notas de devolução pelos próprios clientes da empresa Autuada, tendo como destinatária da mercadoria a própria Autuada; claro está que não é a Autuada quem deveria promover suposta retenção de eventual ICMS devido na operação. Afinal, ela cumpriu com seu dever tributário no instante em que vendeu originariamente tais mercadorias, as quais submetem-se aos ditames do Convênio 85/93 e, portanto, foram objeto de tributação por ICMS-ST na época da operação originária, o qual fora regularmente recolhido pela Autuada.

Conclusivamente informa que não sendo obrigação da empresa Autuada de promover a retenção e o recolhimento do ICMS-ST supostamente incidente sobre as devoluções de mercadorias por ela recebidas, tem-se que não há subsunção do fato considerado infração à norma tributária indicada pela autoridade fiscal, haja vista que a empresa Autuada não é obrigada a reter e recolher ICMS-ST referente às operações de devolução de mercadorias listadas na autuação.

Afinal, como bem destacado, as operações mencionadas na autuação restringem-se às devoluções de mercadorias efetivadas por clientes da empresa Autuada, os quais devolveram a esta compras por eles efetuadas anteriormente. Logo, como a nota fiscal de devolução é emitida pelo próprio cliente adquirente, claro é que ele é quem deveria efetuar eventual retenção e recolhimento do ICMS incidente, se realmente fosse devido.

Desta feita, patente é a não subsunção à norma do fato imputado à Autuada, de modo a ser completamente insubstancial a multa aplicada, o que demonstra o canhestro erro de juízo cometido pela autoridade julgadora e que impõe a reforma do *decisum* recorrido, para reconhecer a improcedência da autuação vergastada.

Alega também a necessidade de reforma da Decisão recorrida, por não subsunção do fato à multa aplicada.

Desde logo, deve-se reconhecer a nulidade total da Decisão recorrida, a qual não apreciou o fundamento tempestivo e regularmente veiculado na defesa da ora Recorrente. Tal omissão decisória é grave e representa um nefasto cerceamento do direito de defesa, impondo a anulação da decisão.

Acaso não anulada a decisão, mister é reconhecer que há sim não subsunção do fato (não recolhimento de ICMS sobre as devoluções de mercadorias) à norma que justifica a aplicação da multa (falta de recolhimento tempestivo do ICMS retido pelo sujeito passivo por substituição tributária).

Com efeito, a autoridade fiscal, pelas supostas infrações, aplica a Multa de 150% sob o valor supostamente devido, consubstanciado no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, por ter retido o ICMS por substituição e não recolhido tempestivamente.

Frisa que as alegações de falta de recolhimento ou recolhimento a menor, não subsistem, por todas as razões exaustivamente tratadas nos tópicos anteriores. Logo a aplicação da Multa não merece prosperar.

Em segundo lugar, deve-se destacar a não subsunção do fato imputado à Autuada à norma punitiva indicada pela Autoridade Fiscal, acarretando na impossibilidade de exigir-se a multa em questão com base na legislação apontada.

Explica que autuação está embasada no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7014/96, segundo o qual aplicar-

se-á multa de 150% nos casos em que o ICMS tenha sido retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente.

Ocorre que no presente caso a conduta infratora a que está sendo aplicada a referida multa não corresponde à retenção seguida de não recolhimento do ICMS pela empresa Autuada.

Informa que na verdade, o fato imputado pela fiscalização à empresa Recorrente consiste na suposta “não comprovação da circulação das notas fiscais de devolução constantes nas GIA’s”, o que supostamente exigiu a constituição de “crédito referente aos valores mensais das devoluções”.

Ocorre que as notas fiscais de devolução foram emitidas por empresas clientes da empresa Autuada, não por ela própria. Logo, tendo sido emitidas tais notas de devolução pelos próprios clientes da empresa Autuada, tendo como destinatária da mercadoria a própria Autuada; claro está que não é a Autuada quem deveria promover suposta retenção de eventual ICMS devido na operação.

Por conseguinte, não sendo obrigação da empresa Autuada de promover a retenção e o recolhimento do ICMS-ST supostamente incidente sobre as devoluções de mercadorias por ela recebidas, tem-se que não há subsunção do fato considerado infração à norma punitiva indicada pela autoridade fiscal, haja vista que a empresa Autuada não reteve e não deixou de recolher ICMS referente às operações de devolução de mercadorias listadas na autuação; não tendo praticado, portanto, a conduta prevista no artigo 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Afinal, como bem destacado, as operações mencionadas na autuação restringem-se às devoluções de mercadorias efetivadas por clientes da empresa Autuada, os quais devolveram a esta compras por eles efetuadas anteriormente. Logo, como a nota fiscal de devolução é emitida pelo próprio cliente adquirente, claro é que ele é quem deveria efetuar eventual retenção e recolhimento do ICMS incidente.

Desta feita, patente é a não subsunção do fato imputado à Autuada à norma punitiva contida no artigo 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, de modo a ser completamente insubstancial a multa aplicada, devendo ser reformada a nefasta decisão ora recorrida.

Requer que, ante todo o exposto: 1) seja conhecido o recurso ora interposto, conferindo-lhe efeito suspensivo; 2) seja dado provimento ao recurso ora interposto, seja para anular seja para reformar a decisão administrativa ora vergastada, consoante a fundamentação supra lançada, constante no tópico 2 desta peça e que demonstra haver vícios de erro de procedimento e de erro de juízo na Decisão recorrida, sendo imperiosa sua anulação ou, ao menos, sua reforma.

VOTO

Em exame, está a acusação de ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Período da infração: Janeiro, março, abril, junho/novembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013; Janeiro /dezembro de 2014; Janeiro/dezembro de 2015 e janeiro/março de 2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$3.543.317,72,

Inicialmente, cabe consignar que não acolho a nulidade arguida. Inexiste qualquer vício ou falha capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração. O devido processo legal foi observado, inclusive o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, haja vista que a descrição da infração é clara, sendo possível se identificar os fatos que ensejaram a autuação, bem como o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada e o montante do débito. Ademais, todos os elementos que constituem o presente processo, elaborados pela Fiscalização, foram fornecidos ao autuado, conforme comprovante acostado aos autos.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses

previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Já na matéria da Decadência, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer da PGE/PROFIS, do Incidente de Uniformização nº PGE nº 2016.194710-0, cuidando da decadência do lançamento tributário, ao qual a decisão de piso se fundamentou para não acolher a decadência.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE s 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante número 08 editada pelo STF, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que "... deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN", salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 25.08.2012 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Em relação ao argumento da necessidade de reforma da Decisão recorrida por vício material no Auto de Infração por cobrar ICMS-ST em operações não sujeitas a tal imposto, visto tratar-se de devolução de mercadorias, não prospera, uma vez que a fiscalização agiu nos preceitos da lei.

O destaque que a Recorrente faz em sua defesa de que:

- i) a Autuada, ora Recorrente, é mera receptora das mercadorias devolvidas por seus clientes;
- ii) houve a emissão de notas fiscais de devolução e o registro respectivo na escrita fiscal da Autuada, ora Recorrente. Esta buscou na sede de seus clientes as mercadorias por esses devolvidas a ela, tendo sido consignado em todas as notas fiscais de devolução, emitidas por seus clientes contra ela, que a transportadora era a própria empresa destinatária das mercadorias devolvidas;
- iii) a Autuada, ora Recorrente, na qualidade de substituta tributária imposta pelo Convênio ICMS 85/93, promoveu o recolhimento do ICMS-ST incidente na operação interestadual originária, atinente à venda da mercadoria para o adquirente que depois promoveu a emissão da nota fiscal de devolução de compra;
- iv) em todas as notas fiscais de devolução emitidas pelos clientes (contribuintes de ICMS) da empresa Autuada, consignou-se como código da operação o CFOP nº 6.411 cuja descrição é "Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária – sendo que classificam-se neste código as devoluções de mercadorias adquiridas para serem comercializadas, cujas entradas tenham sido classificadas como "Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita

ao regime de substituição tributária”, conforme dispõe o Anexo do Convênio S/N, de 15/12/1970.

Óbvio que a operação de devolução de mercadorias implicaria na recepção pela empresa Recorrente de mercadorias originariamente vendidas por ela, assim estas mercadorias seriam submetidas ao recolhimento de ICMS-ST tempestivo já na época da venda das mercadorias em si.

Nesse entendimento a 1^a Junta de Julgamento Fiscal, dada a impossibilidade de proceder ao julgamento do presente Auto de Infração, converteu o processo em diligência à INFRAZ de origem para que intimasse a Recorrente para apresentação de provas do recolhimento do ICMS-ST atinentes às vendas das mercadorias, nos termos do Convênio ICMS 85/93, nas operações que antecederam as devoluções, objeto da presente autuação.

Assim procedeu a intimação do autuado em 02/05/2018, solicitando os procedimentos a seguir:

- i) *Apresentar provas de recolhimento do ICMS-ST, atinentes às vendas das mercadorias, nos termos do Convênio ICMS 85/93, das operações que antecederam as respectivas devoluções, objeto da autuação, entregando cópias no ato do atendimento desse despacho.*
- ii) *As provas devem ser feitas, preferencialmente, na mesma forma como constam as devoluções no documento GUIA NACIONAL DE INFORMAÇÃO DO ICMS-ST – GIA-ST, enviadas pelo contribuinte autuado e que serviram de base para a autuação fiscal.*
- iii) *Provas com Conhecimento de Transporte ou Manifesto de carga, caso transporte próprio.*

Em 28/05/2018, receberam uma juntada de documento ao processo referente à diligência. Ao analisar os documentos apensados pela Recorrente, verificou que as GNRE's referiam-se aos valores totais de ICMS-ST a Recolher das GIA's por mês, e estas já tinham sido verificadas nos cadastros da SEFAZ e não foi apresentada nenhuma prova da circulação das mercadorias.

Assim concluiu a diligência, entendendo que, não cabia alteração nos demonstrativos de débito, pois todos os batimentos entre GIA's e GNRE's foram feitas durante a auditoria.

Posto isto, não podendo ser comprovado a partir do cotejo entre as notas fiscais e as GIA's-ST juntadas aos autos, entendo que razão assiste ao Autuante, tanto na operação de devolução quanto a multa aplicada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, excluindo as operações ocorridas anteriormente a agosto/12.

VOTO EM SEPARADO (quanto à prejudicial de mérito de decadência)

Concordo com o entendimento do Relator de que os fatos geradores de janeiro a julho de 2012 não mais poderão ser exigidos pelo Fisco da Bahia, porquanto, alcançados pela decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário através do Auto de Infração, ora em análise, eis que o lançamento de ofício se completou com a ciência ao sujeito passivo ocorrida em 25.08.2017, quando já havia decorrido o prazo quinquenal estabelecido no art. 150, § 4, do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Há de registrar que, no caso em análise, as cópias da Guia Nacional de Informação do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST, anexas aos autos, demonstram que o sujeito passivo apurou e declarou o “ICMS Retido por ST”, de cujo valor deduziu o ICMS-ST de supostas devoluções de mercadorias, determinando o ICMS-ST Devido, cujo montante recolheu a favor do Estado da Bahia.

Portanto, conforme visto, em que pese a acusação constar “*Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido (...)*”, tal fato efetivamente ocorreu apenas em relação aos valores do ICMS-ST correspondentes às devoluções de mercadorias, conforme exemplifíco quanto ao mês de março/12, consoante GIA-ST, à fl. 525 dos autos, na qual consta: o ICMS-ST retido de R\$155.948,62, o qual foi deduzido do ICMS-ST de R\$12.768,12 (*objeto da exigência fiscal*), referente às devoluções de mercadorias, sendo recolhido o ICMS-ST de R\$143.180,50.

Diante destas constatações, é notório que houve o recolhimento a menos do ICMS-ST no mês, o que, para análise da prejudicial de mérito de decadência, habilita a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, conforme corrobora a própria PGE/PROFIS que, ao editar o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, excerto abaixo transcrito, para efeito de aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, estabelece o seguinte entendimento:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

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 corresponderia às operações declaradas.

Portanto, ao contrário do quanto posto no voto do ilustre Relator, a própria PGE entende correta a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No caso presente, nota-se apenas que na Decisão recorrida se entendeu, em decorrência da acusação de que “*Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido*”, que deveria se aplicar “*a regra prevista no art. 173, I, do CTN*”.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281066.0004/17-7**, lavrado contra **MANOS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.527.993,59**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARÁUJO – RELATOR/VOTO EM SEPARADO

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS