

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0011/17-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ALLIED S.A.
RECORRIDOS - ALLIED S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0054-02/19
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0264-12/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS devido por vendas a contribuintes localizados no Estado da Bahia decorre do Convênio ICMS 135/06. Para remetentes localizados no Estado de São Paulo (Estado não signatário) é necessária celebração de Termo de Acordo com o Estado da Bahia. A base de cálculo do ICMS tem previsão de redução, desde que sejam atendidos requisitos estabelecidos no art. 87, inc. XXIV do RICMS/97, acolhido pelo RICMS/2012, no art. 266, inc. XVII. A condição estabelecida não se confunde com obrigação acessória. Afastada a preliminar de nulidade. Acatada parcialmente a preliminar de decadência com aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão não unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe lavrado em 29/03/2017, que exige crédito tributário no valor histórico de R\$7.123.725,46, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir.

INFRAÇÃO 01 – 08.40.01 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia no período de janeiro de 2012 a março de 2016.

Complementa os autuantes que o “Contribuinte efetuou vendas com redução de carga tributária para 12%, conforme previsto no art. 266, inciso XVII, sem observar a exigência de autorização do diretor de administração tributária ao destinatário, conforme previsto.”

Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: artigo 10 da Lei nº 7.014/96 c/c Cláusulas primeira, segunda, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 135/06.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 2ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela Parcial Procedência das infrações com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

O auto de infração, em lide trata de apenas uma infração imputada ao sujeito passivo por ter o mesmo efetuado a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, decorrente da realização de vendas com redução de carga tributária para 12%, sem ter autorização para tal, conforme exigência contida no art. 266, inciso XVII do RICMS/2012.

Preliminarmente cabe analisar as arguições da defesa quanto a nulidade do lançamento por entender que o mesmo não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento, por

cerceamento do direito de defesa, uma vez que não se encontra dentro das formalidades legais, faltando-lhe a motivação e a correta capitulação legal.

Observo que tais argumentos carecem de sustentação, de modo que não podem ser acolhidos, pelos motivos que a seguir descrevo.

Constatou que o lançamento se encontra revestido das formalidades legais, estando indicados o sujeito passivo, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, a multa exigida que está fundamentada em norma legal vigente, consoante exigências do Código Tributário Nacional, art. 142.

O demonstrativo com o título *OPERAÇÕES COM RETENÇÃO A MENOR AO ICMS SUBST. TRIBUTÁRIA - PROT. 136/05 – 2012/2016*, fls. 09 a 10, gravado na mídia – CD, apenso aos autos, fl. 11, entregues a autuada, conforme comprovantes às fls. 13 e 14, comprovam que todos os levantamentos são de conhecimento pleno da autuada.

A descrição do fato consta evidenciada de forma clara, conforme fl. 01 e no campo reservado ao ENQUADRAMENTO LEGAL foram indicados os artigos 10 da Lei nº 7.014/96, que dispõem, sobre responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário nas operações interestaduais, cuja adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas, combinado com as Cláusulas primeira, segunda, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 135/06 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com aparelhos celulares.

Encontra-se no auto de infração as informações complementares acerca da ocorrência apurada, qual seja: “Contribuinte efetuou vendas com redução de carga tributária para 12%, conforme previsto no art. 266, inciso XVII, sem observar a exigência de autorização do diretor de administração tributária ao destinatário, conforme previsto.”.

Foi sugerida a multa de 60% com fulcro no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, portanto, devidamente tipificada.

A acusação fiscal contida na peça inicial está de acordo com o fato apurado pela fiscalização, cuja descrição dos mesmos está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, permitindo a perfeita cognição da acusação fiscal.

Os demonstrativos mencionados, elaborados pelo aujuante identificam de forma perfeita a infração, tendo em vista que estão identificados todos os documentos fiscais, datas de emissão, inscrição estadual dos destinatários, NCM das mercadorias, valores da base de cálculo, alíquotas, e ICMS destacado e todos os demais elementos necessários a identificação e conferência dos valores levantados na auditoria, assim como a demonstração de fórmulas utilizadas na elaboração da planilha.

Não está evidenciado o vício na capitulação legal do lançamento, uma vez que os dispositivos apontados como infringidos guardam total correspondência com as condutas praticadas pela autuada.

Pelo exposto, não merece prosperar o argumento defensivo de que não há nos documentos subjacentes ao auto de infração qualquer referência à base legal específica e detalhada, aplicável a infração à legislação tributária.

Ademais, ressalto que de acordo com o artigo 19 do RPAF/99: “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.” No caso concreto, pela descrição dos fatos, a legislação citada e o levantamento fiscal, resta demonstrado o motivo que ensejou o presente lançamento tributário.

Assim, não encontro nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, pois a fiscalização obedeceu ao disposto no artigo 39, do RPAF/99.

Destarte, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, pois não existe qualquer afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, e por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Além do mais, a autuada exerceu plenamente seu direito de defesa, apresentando a peça impugnatória de forma abrangente, precisa e clara, demonstrando pleno conhecimento de todos os pontos contidos na acusação fiscal, fato que não seria possível se o auto de infração estivesse contaminado de omissões.

Quanto a arguição de decadência para a exigência fiscal em relação aos períodos anteriores a abril de 2012, cabe a análise considerando que consta nos autos que a autuada procedeu ao recolhimento do ICMS-ST de forma parcial.

Conforme consta na descrição da infração, o contribuinte “procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento...” caracterizando que o mesmo declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido e efetuou o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações que o fisco entende que deveriam ter sido declaradas.

Assim sendo, a análise será sob a luz do entendimento já consolidado no CONSEF em consonância com o posicionamento da Procuradoria Geral do Estado – PGE, quanto à decadência quinquenal consoante a uniformização de sua orientação jurídica acerca deste tema.

Conforme o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No caso em análise, a ciência do contribuinte ocorreu em 07 de abril de 2017, sendo que foram apurados também fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2012 a março de 2016.

Desta forma, constato que se operou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2012, por contar o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, fato que reduz o valor exigido no lançamento de R\$7.123.725,46 para R\$6.740.300,09.

Quanto ao mérito, a acusação versa acerca da retenção e consequente recolhimento a menor do ICMS devido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, decorrente da utilização da redução da base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%, conforme previsto no art. 266, inciso XVII, sem observar a exigência de autorização do diretor de administração tributária do domicílio fiscal do contribuinte, conforme previsto.

O instituto da substituição tributária encontra-se contemplado na Constituição Federal de 1988 no artigo 150, §7º, quando este estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Lei Complementar nº 87/96, estabelece a substituição no art. 6º, enquanto a lei estadual que instituiu o ICMS no território baiano – Lei nº 7.014/96, prevê no seu art. 8º.

O art. 10 da Lei nº 7.014/96, prevê que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim, celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas, sendo que o §4º do mesmo artigo determina que “A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais também será admitida nos termos do inciso VII do caput do art. 8º desta Lei.”

A substituição tributária exigida para os aparelhos de telefonia celular, cartões inteligentes (SMART CARD e SIM CARD) – NCMs 8517.12.13, 8517.12.19, 8517.12.31 e 8523.52, está prevista no Convênio ICMS 135/06, constando no Anexo 1 da Lei nº 7.014/96, vigente desde o exercício de 2012 até 2015, passando a nova redação a partir de 2016, inseridos nas posição 13.1 – Telefones para redes celulares, exceto por satélite e os de uso automotivo – NCM 8517.12.31 e 13.2 - Outros telefones para outras redes sem fio, exceto para redes de celulares e os de uso automotivo – NCM 8517.12.19, até 2017.

O citado Convênio ICMS 135/06, vigente até 31/12/2017, celebrado entre os Estados do ACRE, ALAGOAS, AMAPÁ, BAHIA, CEARÁ, ESPÍRITO SANTO, GOIÁS, MARANHÃO, MATO GROSSO, MATO GROSSO DO SUL, MINAS GERAIS, PARÁ, PARAÍBA, PARANÁ, PIAUÍ, RIO DE JANEIRO, RIO GRANDE DO NORTE, RIO GRANDE DO SUL, RONDÔNIA, RORAIMA, SANTA CATARINA, SERGIPE e TOCANTINS e o DISTRITO FEDERAL, autorizava os signatários, nas operações interestaduais com aparelhos celulares e cartões inteligentes (SMART CARDS e SIM CARD) a atribuir ao remetente situado em outra unidade da Federação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes.

Cabe assinalar que o Estado de SÃO PAULO, onde encontra-se sediada a autuada, não é signatário do citado convênio.

Para possibilitar a retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas vendas de aparelhos de telefonia celular, cartões inteligentes para contribuintes sediados no Estado da Bahia, foi deferido pela Administração Tributária estadual o Regime Especial para celebração de TERMO DE ACORDO entre o Estado da Bahia e a empresa autuada, de modo a permitir a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária nas operações com aparelhos de telefonia celular e cartões inteligentes, conforme Parecer nº 21874/2011, emitido em 10/10/2011.

Ressalto o que ficou estabelecido na Cláusula quinta do TERMO DE ACORDO, que a autuada estava obrigada a cumprir todas as obrigações inerentes a condição de contribuinte responsável pela substituição tributária dos produtos que comercializava. Este fato, encontra-se reconhecido pela autuada na sua peça defensiva, não havendo discussão, tampouco dúvidas a esse respeito.

Todavia, o fulcro da autuação se concentra em outro aspecto.

Conforme já explicitado a autuação decorreu da exigência do ICMS-ST retido e recolhido a menor devido a

utilização da redução de carga tributária para 12%, conforme previsto no art. 266, inciso XVII, sem observar a exigência de autorização do diretor de administração tributária do domicílio fiscal do contribuinte nas vendas a contribuintes no Estado da Bahia.

Assim, para o deslinde da questão, há de se esclarecer especificamente se a autuada agiu corretamente ao usufruir de um benefício, sem, contudo, ter cumprido uma condição prevista no Regulamento do ICMS para tal.

A defesa sustenta que a autuada “...requereu em seu regime especial a autorização do diretor de administração tributária do seu domicílio fiscal para a utilização da referida redução de base de cálculo, não há como sustentar a pretensão da d. Fiscalização, já que nitidamente carecedora de qualquer respaldo legal.”

Este argumento não se mostra verdadeiro. Quando do requerimento do Regime Especial que resultou no Parecer nº 21874/2011, a autuada solicitou, conforme consta registrado no Sistema de Controle de Pareceres Tributários – CPT – “A Requerente solicita a concessão de Regime Especial para celebração de Termo de Acordo para assumir a condição de substituto tributário na comercialização de aparelhos celulares e cartões inteligentes (Smart Cards e Sim Cards), nos termos do Conv. ICMS 135/06, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 87, inciso XXIV do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, para sua matriz e filial abaixo identificadas...”

Portanto, ao fazer o requerimento do Regime Especial, a autuada também requer a redução da base de cálculo de que trata o art. 87, inciso XXIV do RICMS/97, vigente à época. Entretanto, no parecer intermediário, no item “RESPOSTAS”, de conhecimento da autuada, foi explicitado que:

“Com relação à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXIV, abaixo transscrito, deve ser observado que a responsabilidade original de fazer a antecipação tributária é do destinatário e como se trata de uma redução condicionada nos termos do §11, dependerá de autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do destinatário.

Ou seja, fica claro que o pedido de redução da base de cálculo, não foi atendido, sequer tratado, pois tratam-se de requerimentos diversos que não podem se confundir.

O benefício da redução da base de cálculo somente poderia ser aplicado pela autuada aos destinatários que contasse com a autorização do diretor de administração tributária de sua região, fato que a autuada não questiona e não demonstra ter observado.

A redução da base de cálculo equivale a isenção do ICMS, haja vista que Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou sua posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do ICMS. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, com repercussão geral reconhecida, julgado em conjunto com o RE 477.323 — admitido antes da exigência de repercussão na corte.

Portanto, exige-se para aplicação do benefício da redução de base de cálculo a interpretação literal da norma consante preconiza o art. 111 do CTN.

Saliento que a autuação contemplou exclusivamente as vendas destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia que não contavam com a exigência do art. 266, inc. XVII do RICMS/2012, conforme demonstrativo gravado no CD, apenso aos autos.

A solicitação, quando deferida permitiu a autuada efetuar a retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações com aparelhos celular e cartões e outra solicitação deveria ter sido apresentada para que a autuada pudesse usufruir do benefício da redução da base cálculo, caso deferida pelo diretor de administração tributária.

A autuada também alega em sua defesa que “Daquilo que se pode extraír do relato da infração, da capitulação legal e dos documentos que instruíram a peça acusatória, as supostas infringências ali descritas tratam exclusivamente de obrigações acessórias, em relação às quais inexiste ausência de recolhimento de qualquer tributo administrado pela SEFAZ/BA” (grifo nosso), ao se referir ao motivo da autuação.

Discordo do argumento da defesa, pois na verdade a exigência contida no art. 266, inc. XVII do RICMS/2012, a mesma contemplada no RICMS/97, vigente até 30/03/2012, no art. 87, inc. XXIV, não correspondem a obrigações acessórias e sim de condições a serem preenchidas pelos contribuintes que pretendem usufruir do citado benefício.

Reproduzo a seguir, o art. 266, inc. XVII do RICMS/2012 para destacar que o mesmo trata de uma condição para que o contribuinte possa usufruir do benefício da redução da base de cálculo.

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

XVII – das operações internas com aparelhos celulares, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), mediante autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, não sendo concedida àqueles que se encontrem com débito

inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa;” (Grifei).

Redação com efeitos até 31/05/16. O inciso XVII do caput do art. 266 foi revogado pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16.

Reforço que não se trata de uma obrigação acessória, como entende a defesa. O inciso XVII impõe duas condições que, se preenchidas poderá o contribuinte usufruir do benefício da redução da base de cálculo, que sejam: (i) autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte; e, (ii) não se encontrar o contribuinte com débito inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa.

Cabe ressaltar a definição legal da “obrigação acessória” que encontra-se explicitada no Código Tributário Nacional – CTN no seu art. 113, §2º: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

Está claro que a exigência da autorização prévia do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, prevista do RICMS/2012, não se trata de prestação positiva ou negativa por parte do contribuinte. Definitivamente não se trata de uma obrigação acessória.

Ressalto que o conhecimento da exigência de que se tratava de condição imprescindível para que o contribuinte estivesse apto a usufruir do benefício da redução da base de cálculo do ICMS, era do inteiro conhecimento da autuada, pois o alerta consta do texto do Parecer nº 21874/2011, no trecho que reproduzo e citado na defesa.

“DA ANÁLISE

A SAT/DPF/GERSU emitiu parecer opinando pelo deferimento do pedido, haja vista o expressivo faturamento para este Estado.

A autoridade fiscal salientou que as mercadorias objeto do pedido estão sujeitas internamente ao regime de substituição tributária, mas nas aquisições interestaduais o Estado de São Paulo não implementou o Convênio ICMS 135/06, restando impossibilitado de realizar a substituição por esta via.

Com relação à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXIV, dependerá de autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do destinatário.”

Trata-se de zelo da administração tributária em fazer constar tal observação no corpo do parecer, visto que a nenhum cidadão é dado o direito de desconhecer as determinações legais, ainda mais se tratando de um contribuinte do ICMS, não se pode admitir que o mesmo possa desconhecer uma norma estabelecida no Regulamento estadual em específico sobre matéria de seu interesse, pois, faz parte das suas rotinas de trabalho inerente às práticas para consecução das vendas.

Destaco o julgamento do Recurso Voluntário ao Acórdão JJF nº 0040-05/11, referente ao julgamento do auto de infração nº 279102.0002/09-1, que trata da exigência da autorização do diretor da administração tributária da circunscrição fiscal do contribuinte em situação idêntica ao presente auto de infração. No julgamento, conforme Acórdão CJF nº 0154-11/12, ficou pacificado que para usufruir do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 87, inc. XXIV do RICMS/97 é imprescindível a autorização do diretor da administração tributária.

Cabe lembrar que o art. 150, §6º da Constituição Federal dispõe que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g”.

Tal exigência constitucional tem por fundamento a indisponibilidade do crédito tributário, visto que não se acham à disposição dos órgãos públicos, a quem apenas cabe cuidar, ou do agente público, mero gestor da coisa pública, os bens, direitos, interesses e serviços públicos.

Assim sendo, o agente público não tem o poder de inovar o ordenamento jurídico-tributário. Ele deve apenas zelar pelo fiel cumprimento da lei, esta sim o instrumento adequado para conceder benefícios fiscais, no caso concreto o autuante atuou de forma correta, estando devida a exigência fiscal.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não pode prosperar. Embora o art. 150, IV, da CF, vede aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco, a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não se vincula ao princípio da vedação ao confisco, que abrange somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela serem legalmente previstas para as infrações apuradas, com disposição expressa no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por derradeiro, fica inviabilizada a análise da alegação de ilegalidade e/ou constitucionalidade, em razão deste órgão colegiado ser incompetente para declará-las, de acordo com o estatuto no art. 167, I, do RPAF/99. Estando também fora da competência desta Junta de Julgamento Fiscal o cancelamento ou redução da multa, em razão de se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, consoante previsão contida no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

Destarte, a infração 01, naquela parte não abrangida pela decadência, é subsistente e está devidamente caracterizada.

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário tempestivo às fls. 1685/1694 e, após fazer breve explanação relativa a autuação e a decisão recorrida, expõe as razões de recurso, como segue:

De plano, em sede de preliminar, diz da nulidade do Auto de Infração, aduzindo que há erro na capituloção legal da infração.

Afirma a Recorrente que a autuação fora lavrada com base em dispositivos legais que não seriam aplicáveis às suas, fato que contraria a legislação do Estado da Bahia e o Código Tributário Nacional. Na espécie, reitera que por estar sediada em São Paulo, não lhe seria aplicável o Convênio ICMS 135/06.

Registrando que o Estado de São Paulo não é signatário do Convênio ICMS 135/06, afirma que os dispositivos indicados no “*enquadramento legal*” da autuação fazem menção ao Convênio ICMS 135/06 ou à regra geral de substituição tributária quando há acordo específico entre a Bahia e outras unidades da Federação, o que lhe leva à conclusão de que nos termos do art. 10º da Lei nº 7.014/96, a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado entre a Unidade Federativa, entendendo que nas operações com aparelhos celulares e seus acessórios, não se poderia imputar infração baseada nos ditos legais, também entendendo que ditas operações estariam ao abrigo do art. 8º, VII, da Lei nº 7.014/96.

Dizendo do posicionamento dos julgadores de piso no que se refere à descrição dos fatos expostos no Auto de Infração, afirma que “... *apesar de a descrição dos fatos e a legislação citada se aproximarem da situação autuada por fazerem menção a operações sujeitas à substituição tributária, fato é que a d. Autoridade Fiscal capitulou a infração em dispositivos legais alheios ao caso concreto*”.

Registrando que o art. 19, do RPAF/BA não seria norma capaz de justificar o equívoco cometido pela autoridade fiscal e tornar válida a autuação que padece de erro na capituloção, diz que referido dispositivo não se aplica ao caso em que há indicação de dispositivo regulamentar sem o correspondente dispositivo de lei, sobretudo quando na autuação não teria sido indicado no enquadramento legal do auto de infração nenhum dispositivo coerente com a operação autuada. Cita a jurisprudência deste Conseg.

Pugna pelo provimento do seu Recurso para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

Dizendo da nulidade da Decisão Recorrida, afirma que há contradição no *decisum*, exatamente no fato de que apesar de não reconhecer a pertinência da nulidade apresentada em relação ao enquadramento legal, os julgadores de piso, ao analisarem os argumentos de mérito, reconheceram que o estado de São Paulo não é signatário do Convênio 135/06, ao tempo em que registraram que “*Para possibilitar a retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas vendas de aparelhos de telefonia celular, cartões inteligentes para contribuintes sediados no Estado da Bahia, foi deferido pela Administração Tributária Estadual o regime especial para celebração de Termo de Acordo entre o Estado da Bahia e a empresa autuada*”.

Nessa senda, conclui que a sua responsabilidade tributária, relativamente à imputação que lhe

pesa, não advém do Convênio ICMS 135/06, mas do Termo de Acordo celebrado entre o Estado da Bahia e a Recorrente, previsto no art. 8º, VII, da Lei nº 7.014/96. Cita o art. 164, III, do RPAF/Ba e o Código Civil.

Reiterando a tese de contradição e nulidade, requer seja dado provimento ao seu Recurso, a fim de que seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida.

No mérito, dizendo da regularidade das suas operações, informa que alguns dos produtos que comercializa estão sujeitos ao regime de substituição tributária, e dentre tais produtos estão aparelhos de telefonia celular, classificados na posição 8517.12.31 da NCM, e seus acessórios.

Mencionando o Convênio ICMS 135/06, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com aparelhos celulares (inclusive aqueles enquadrados na NCM 8517.12.31) e cartões inteligentes, dá conta da atribuição dada “... *ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição [...] a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido pelas subsequentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista, varejista ou prestador de serviços de telefonia móvel*”.

Reiterando o fato de o Estado de São Paulo (local em que está situado o estabelecimento autuado) não aderiu a dito Convênio, diz que requereu e foi deferida (Parecer SAT 21874-2011) a celebração de regime especial junto ao Estado da Bahia, para figurar como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes às vendas de aparelhos celulares e acessórios realizadas para contribuintes localizados no Estado, tudo alinhado ao que preceitua o art. 8º, VII da Lei nº 7.014/96, inclusive no que se refere à redução da base de cálculo de apuração do imposto sobre as operações correspondentes – junta Danfe para exemplificar a forma através da qual apura o valor de base de cálculo do ICMS-ST.

Feitos os esclarecimentos entendidos necessários, conclui que não só as operações realizadas são absolutamente regulares, como também que os recolhimentos correspondentes teriam sido efetuados de maneira correta, fatos que no seu entender contrariam o posicionamento da JJJF que manteve o Auto de Infração, registrado que não pode prosperar a interpretação do Fisco de que o termo “contribuinte”, expresso no art. 266, XVII, do RICMS/12, equivale e se refere a “destinatário”.

Em derredor da interpretação do art. 266, XVII, do RICMS/12, de pronto, afirma que a infração é insubstancial.

Se referindo à autuação, diz que há indicação equivocada de que a Recorrente teria deixado de observar a exigência de autorização do diretor de administração tributária do destinatário, tendo a Fiscalização considerado que o termo “contribuinte” indicado no dispositivo legal significa, em verdade, destinatário.

Esclarecendo que é empresa de grande porte e que realiza grande número de operações diárias, entende que a interpretação dada pelo fisco não deve prosperar, pois foge à lógica e ao bom senso ao imputar à Recorrente obrigação de realizar requerimento endereçado a cada um dos Diretores de Administração Tributária dos domicílios dos destinatários, ou de realizar auditoria em seus clientes a fim de saber se os mesmos realizaram tal requerimento.

Lembra que o art. 266, XVII, do RICMS/12, não utiliza o termo “*destinatário*”, ponderando que se fosse o objetivo da norma imputar tal responsabilidade ao destinatário, o legislador assim o teria feito de maneira explícita.

Afirmando que “*contribuinte*” e “*destinatário*” não são termos sinônimos, reitera seu pedido de provimento do seu Recurso para que seja determinada a reforma da decisão da Junta.

Avançando, sobre o denominada interpretação restritiva do benefício de redução de base de cálculo do ICMS – necessidade de autorização da administração tributária como requisito formal e não condição para fruição do benefício, entende que a decisão recorrida utiliza da referida

necessidade de interpretação literal para defender, de modo equivocado, que a autorização mencionada no artigo 266, XVII, do RICMS/BA, não se configura como obrigação formal atrelada ao benefício, mas como condição *sine qua non* para a utilização da redução da base de cálculo.

Assinala que a norma que institui isenção fiscal não impõe interpretação literal, entendendo que “... carece de respaldo legal a afirmação dos Julgadores *a quo* de que a autorização mencionada no artigo 266, XVII do RICMS/BA ‘não corresponde a obrigação acessória, e sim condição a ser preenchida pelos contribuintes que pretendem usufruir do citado benefício’”. Cita jurisprudência na qual há relativização da necessidade de autorização do diretor da DAT para fruição de norma isenta no âmbito do PROBAHIA hipótese em que a empresa teria provado que estava regular com suas obrigações perante o Fisco (Acórdão JJF 0387-04/04).

Amparado na tese defendida e aduzindo que não se pode confundir requisito formal com condição legal da norma que promove a isenção, afirma que “...a autorização citada na norma isentiva de redução de base de cálculo utilizada pela Recorrente é requisito formal que, se descumprido, resultaria na aplicação de penalidade proporcional à infração, mas jamais poderia impedir o gozo do benefício em si”. Cita jurisprudência deste CONSEF.

Pontua que o auto de infração lavrado em apreço objetiva obstar a utilização pela Recorrente de benefício concedido pelo Estado da Bahia a todos os distribuidores de aparelhos celulares e seus acessórios, o que, *in fine*, significa que todos os seus concorrentes que não possuem débitos exigíveis com o Estado utilizam carga tributária reduzida e, sem a referida redução de base cálculo não conseguirá exercer a sua atividade econômica. Menciona a “*livre concorrência*” e a “*igualdade tributária*” prevista nos artigos 170, IV e 150, II, da CF/88.

Diz da necessidade de reforma da decisão da JJF, na parte ora recorrida, afirmado que está em dissonância com a jurisprudência do CONSEF e carece de embasamento legal para subsistir.

Quanto à multa, aduzindo que restou comprovado que cumpre com todas as suas obrigações, afirma que não há que se falar em embaraço à fiscalização e, mesmo que se considere que houve descumprimento de qualquer obrigação fiscal, não houve falta de recolhimento do imposto, tudo demonstrando que eventual falta não se deu com dolo, fraude ou simulação.

Pugna pelo cancelamento da multa imposta ou, ao menos, a sua redução.

Ainda sobre a multa, diz que tem caráter confiscatório e desproporcional. Discorre sobre o tema citando a doutrina e a jurisprudência para, ao final, requerer que a multa aplicada no caso seja afastada ou, ao menos, reduzida, por força dos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Por derradeiro, pugna pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração ou, ainda, seja que determinado o retorno dos autos à instância inferior para que se proceda a retificação das contradições verificadas na decisão da 2ª JJF.

No mérito, pede que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário para que, na parte em que manteve a autuação, a decisão recorrida seja reformada para o cancelamento do Auto de Infração.

VOTO

Trata o presente de Recursos de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos Julgadores da 2ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0054-02/19 que impõe sucumbência da Fazenda Pública Estadual em ralação ao Auto de Infração em epígrafe, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo Contribuinte, a rigor do art. 169, I, “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Em relação ao Recurso de Ofício, trazido à apreciação em remessa necessária, vejo que deriva da

desoneração do contribuinte em razão da decadência de parte do lançamento.

Nessa seara, correta é a decisão de piso que afastou a exigência fiscal correspondente às operações anteriores a abril de 2012.

Certo é que alinhado ao entendimento da PGE - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO nº 2016.194710-0, 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Nesse contexto, considerando que o Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 07/04/2017, todos os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2012, restam alcançados pela decadência.

Em assim sendo, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário vejo que se cinge à apreciação apenas da acusação fiscal de haver o Autuado procedido à retenção e o recolhimento a menor do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, entendido que teria efetuado essas vendas com redução de carga tributária para 12%, conforme previsão do art. 266, XVII, do RICMS/12, mas sem a necessária autorização do Diretor de Administração Tributária da SEFAZ/BA quanto aos respectivos destinatários.

Das razões deduzidas do Recurso Voluntário, verifico que a Recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração em razão da falta de alinhamento entre a capitulação da infração e a descrição dos fatos, aduzindo que não há como se ter certeza se a autuação tem fundamento no Convênio ICMS 135/06 ou na regra geral de substituição tributária, quando existe acordo específico entre a Bahia e outras unidades da Federação.

Também, com os mesmos argumentos, diz da nulidade da decisão recorrida, mencionando que haveria contradição na Decisão recorrida.

Quanto às nulidades suscitadas, entendo que não merece acolhimento a tese recursal.

Fato é que, com respeito ao Auto de Infração, ainda que a acusação não fosse clara como entende a Recorrente, a narrativa dos fatos, juntamente com os papéis de trabalho do autuante, permitem que o sujeito passivo tenha perfeito conhecimento do que está sendo acusado.

Nessa esteira, convém anotar que a compreensão da acusação fiscal restou absolutamente clara, pois, a tese de defesa que se diga, é de boa fluidez, denota que o Contribuinte teve pleno conhecimento da imputação, lhe sendo proporcionado o pleno exercício do contraditório e do direito de defesa, certo é que da tese disposta na peça de impugnação derivou em redução do quanto lhe fora exigido originariamente, vez que o Auto de Infração foi julgado parcialmente procedente.

Na mesma linha, não há que se imaginar nulidade da decisão recorrida. Quanto a essa, os julgadores de piso, à unanimidade, decidiam pelo provimento parcial das razões de defesa, tendo trazido no texto do voto condutor tudo o quanto necessário à fundamentação da decisão, perfeitamente alinhada com a legislação.

Em assim sendo, diante da constatação de que não se encontra qualquer vício no lançamento, pois a acusação fiscal é clara e contém todos os elementos para a sua perfeita compreensão, como também não há que se pensar em nulidade da decisão recorrida, pois, devidamente fundamentada, entendo que não há como acolher a tese das nulidades suscitadas pelo sujeito passivo, eis que não se encontra qualquer incerteza ou imprecisão na determinação da infração e do infrator, como pretende o contribuinte, porquanto não se encontra nos autos qualquer elemento que inquie de nulidade a decisão recorrida.

Em vista do exposto, nego acolhimento às nulidades suscitadas.

No mérito, a Recorrente insiste na tese de regularidade das operações objeto da autuação, assinalando que a interpretação dada pelo fisco ao dispositivo legal previsto no art. 266, XVII, do RICMS/12, entendido que o termo “*contribuinte*” não encontra correspondência no termo “*destinatário*”.

Pois bem, partindo da premissa de que não há nulidade derivada de incongruência na acusação, fiscal, a presente decisão toma como referência essencial o delito fiscal caracterizado pelo recolhimento do ICMS-ST retido e recolhido a menor em razão da redução da carga tributária para 12% prevista no art. 266, XVII, sem a necessária autorização do diretor de administração tributária do domicílio fiscal do contribuinte adquirente domiciliado no Estado da Bahia.

Primeiramente, releva destacar, porque é de fundamental importância para o deslinde da questão posta, que conforme assinalado pelo julgador de piso, o requerimento de regime especial da recorrente, e que resultou no Parecer nº 21874/2011, em verdade se refere à concessão de Regime Especial para celebração de Termo de Acordo para assumir a condição de substituto tributário na comercialização de aparelhos celulares e cartões inteligentes (Smart Cards e Sim Cards), nos termos do Convênio ICMS 135/06, sem prejuízo da redução da base de cálculo de que trata o art. 87, inciso XXIV do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, para sua matriz e filial abaixo identificadas.

Em resposta ao requerimento do contribuinte, a repartição competente se manifestou no sentido de que “*Com relação à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXIV, abaixo transcrita, deve ser observado que a responsabilidade original de fazer a antecipação tributária é do destinatário e como se trata de uma redução condicionada nos termos do §11, dependerá de autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do destinatário*”.

A inteligência que quanto disposto no requerimento do contribuinte e na resposta dada por meio do Parecer nº 21874/2011, deixa claro que o pedido de redução da base de cálculo do ICMS-ST formulado pela Recorrente, em verdade, não foi atendido.

Ora, não atendido o pleito de redução da base de cálculo do ICMS-ST, patente que tal redução apenas poderia ser levada a efeito em relação aos destinatários cujos nomes constassem da autorização do diretor da DAT – Diretoria de Administração Tributária da região competente.

Ademais, em derredor da aplicação da norma referente às isenções, gênero que agrupa as reduções de base de cálculo, deve-se entender que para as referidas normas, não pode haver interpretação que leve a alargamento do benefício fiscal, aí entendido que a interpretação das normas que possibilitam o acesso a qualquer benefício fiscal, sobretudo os das isenções, precisam ter inteligência literal, nos termos do art. 111, do CTN.

Especificamente quanto à aplicação dessa norma em relação à presente autuação, verifico que, nos demonstrativos fiscais e na Informação Fiscal do Auditor, a ampla maioria das operações do Requerente foram destinadas a estabelecimentos que detinham o Termo de Acordo, apenas glosadas as destinadas a adquirentes que dependiam da autorização da diretoria de tributação, pois não estavam com sua situação não regularizada, conforme estabelece o Artigo 266, XVII do RICMS/2012, o que deu azo a exigência fiscal.

Quanto à possibilidade de que houve mero descumprimento de obrigação acessória, vejo que não é possível acolher tal tese, tendo em vista que não se pode confundir obrigação acessória com requisitos necessários à obtenção de determinada benesse, ou seja, não se pode confundir a necessidade de autorização prévia com a simples informação de dados fiscais que devem ser fornecidas ao fisco – são institutos de natureza completamente distintos.

Nessa trilha, acatar a tese de que os dois institutos se confundem, seria o mesmo que dizer que a autorização do diretor da DAT seria desnecessária ao aproveitamento de benefício fiscal como o

ora discutido, lembrando que se assim fosse, os contribuintes lançariam dos benefícios que julgassem ser de direito, à revelia do conhecimento prévio do Estado, o que não se admite nem por hipótese.

Com relação à multa cominada à infração, em que pese ser vedado a este Conselho decidir sobre questão de constitucionalidade, entendo que são por demais elevadas e podem, nos casos onde não se comprovam a má-fé, o dolo e a simulação, ter caráter de desproporcionalidade e até de confisco, entretanto, não se pode olvidar que a penalidade imposta no caso dos autos tem previsão expressa no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, o que lhe atribui plena legalidade.

Portanto entendo que com relação ao mérito não há como acolher a tese recursal.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.

VOTOS EM SEPARADO (Quanto à multa) e DISCORDANTE (Recurso de Ofício)

No tocante ao Recurso Voluntário, divirjo do Relator apenas e tão somente em relação às suas observações quanto à penalidade aplicada, embora concorde com a decisão final quanto à multa e ao mérito da autuação.

Entretanto, não visualizo como elevada a multa no percentual de 60% pela falta de retenção e recolhimento do ICMS, principalmente quando há previsão de redução de até 90%, conforme o Art. 45 da Lei nº 7.014/96, o que reduziria a multa até o percentual de 6%, não sendo, por este motivo, desproporcional ou confiscatória.

Ressalto ainda que não foi atribuída competência a este órgão julgador para declarar a constitucionalidade da multa indicada no Auto de Infração, bem como negar a sua aplicação, nos termos dos incisos I e III do Art. 167 do RPAF/99, já que a multa foi aplicada de acordo com a capitulação legal e está prevista no Art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Divirjo do Relator, bem como da Decisão ora recorrida, sobre o “*dies ad quem*” do instituto da decadência a ser aplicado no presente Auto de Infração.

O entendimento deste CONSEF variou bastante em relação à aplicação do instituto da decadência, tanto em relação ao “*dies a quo*” quanto ao “*dies ad quem*”.

Atualmente, somente o “*dies a quo*” restou pacificado pelo Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, que definiu que o prazo decadencial deve ser contado 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Entretanto, foi ressalvada desta regra a ocorrência de falta de recolhimento do imposto ou, ainda que haja recolhimento, quando há a caracterização de dolo, fraude ou simulação, hipóteses em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador, nos termos do Art. 173, I, do CTN.

Antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, o “*dies ad quem*” oscilou entre a data da lavratura do Auto de Infração e a data da sua ciência, sendo esta última finalmente vencedora da contenda, com a edição da Súmula nº 622 do STJ, *in verbis*:

“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.”

Conforme os precedentes que deram origem ao entendimento sumular, verifico que a mesma se apoiou em regras processuais já revogadas, especificamente os Arts. 219 e 220 do CPC de 1973, transcritos a seguir:

“Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

...
Art. 220. O disposto no artigo anterior aplica-se a todos os prazos extintivos previstos na lei.”

No entanto, o Art. 240 do novel CPC de 2015 abraça expressamente a decadência dentro da possibilidade de ter efeito retroativo a partir da propositura da ação, e não mais o termo final da contagem com a ciência do contribuinte ou o despacho citatório, *in verbis*:

“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juiz incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

§1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juiz incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.

...
§4º O efeito retroativo a que se refere o §1º aplica-se à decadência e aos demais prazos extintivos previstos em lei.” (grifos nossos)

Diante do exposto, considerando a aplicação subsidiária das normas do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal, insculpida no Art. 180 do RPAF/99, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício para restabelecer a exigência em relação ao mês de março de 2012, tendo em vista a apuração mensal do imposto e a lavratura do Auto de Infração ocorrida em 29/03/2017.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0011/17-9, lavrado contra **ALLIED S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.740.300,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR E EM SEPARADO (Quanto à multa)* – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Ildemar José Landin, Henrique Silva de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva*, Paulo Shinyashiki Filho e Maurício Souza Passos*.

VOTO DISCORDANTE (Recurso de Ofício) – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTOS EM SEPARADO (Quanto à Multa) e
DISCORDANTE (Recurso de Ofício)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS