

**A. I. N °** - 279459.0005/18-2  
**AUTUADO** - RN COMERCIAL VAREJISTA S.A.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - DATA DA INTERNET: 1º/04/2019

### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0013-01/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL DE VALOR DE ICMS-ST CONSTANTE EM PEDIDO DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL EXTEMPORÂNEO POSTERIORMENTE INDEFERIDO PELA AUTORIDADE FISCAL COMPETENTE. O erro de fato incorrido pelo autuado ao aplicar a alíquota de 17% em vez da alíquota de 12%, torna indispensável que seja observada a determinação do art. 166 do CTN, conforme aduzido no parecer que indeferiu o pedido de creditamento extemporâneo, haja vista que, por se tratar o ICMS de um imposto indireto, ocorre o fenômeno da repercussão financeira, do qual surgem as figuras do contribuinte de direito - conforme a lei - e do contribuinte de fato - aquele que de fato suporta o encargo financeiro. No caso, para o autuado legitimar o seu direito de restituição/creditamento pretendido, é condição indispensável que consiga provar que não transferiu o ônus do imposto - mesmo tendo aplicado a alíquota de 17% em vez de 12% - ou esteja expressamente autorizado pelo contribuinte de fato, que suportou o encargo financeiro. Infração caracterizada. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/07/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$2.859.287,86, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido.*

Consta adicionalmente que: *Contribuinte ingressou com processo 16909820173 pleiteando escrituração extemporânea de crédito fiscal alegando ser detentor de regime especial para aplicação da alíquota de 12% nas aquisições aparelhos celulares. Refez os cálculos apurando o valor de R\$2.859.287,86 como recolhimento a maior do ICMS ST tendo em seguida lançado esse valor em seu livro apuração ICMS e solicitado o devido pedido de autorização. A DITRI através dos pareceres intermediários e final concluiu pelo INDEFERIMENTO do pleito de escrituração extemporânea de crédito fiscal.* Período de ocorrência: agosto e setembro de 2016.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.23 a 55). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Destaca que a infração encontra-se capitulada no art. 33, §2º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 78 parágrafo único do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Reproduz o teor dos referidos dispositivos legais. Acrescenta que a penalidade pecuniária aplicada por sua vez, estaria prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, cuja redação também transcreve. Sustenta que a autuação não merece prosperar devendo o Auto de Infração ser integralmente cancelado.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração por ausência da forma de cálculo e do valor da multa arbitrado e violação ao contraditório e a ampla defesa.

Salienta que em conformidade com o artigo 18, inciso II do Decreto Estadual n. 7.629/99 que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal na Bahia, são absolutamente nulos os atos administrativos (auto de infração) da autoridade administrativa competente que deixar de observar preceitos e garantias do contraditório e a ampla defesa, dando ciência ao contribuinte de todas as informações necessárias a fim de que, caso queira conteste o lançamento do crédito fiscal decorrente da infração a ele imputada. Neste sentido, reproduz o aduzido dispositivo regulamentar. Observa que tal previsão mantém consonância com o previsto no art. 5º, inciso LV da Constituição da República que prevê como garantia a todos em processo administrativo a ampla defesa e o contraditório. Transcreve o referido dispositivo constitucional.

Acrescenta que a autoridade administrativa no exercício da atividade de efetuar o lançamento tributário para constituição do crédito tributário deve observar a prescrição do art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja redação reproduz. A respeito do lançamento tributário invoca e reproduz lição de Alberto Xavier.

Alega que no presente Auto de Infração, não obstante o autuante tenha indicado dispositivo legal que comine multa à suposta infração imputada à empresa, nada disse sobre sua forma de cálculo, tampouco o valor exigido a tal título. Reproduz o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração.

Ressalta que o valor total da infração, corresponde tão somente ao imposto que supostamente seria devido em razão do suposto aproveitamento indevido de crédito de ICMS na quantia de R\$2.859.287,86, inexistindo qualquer alusão aos valores referentes à multa arbitrada.

Alega que nesse sentido, é inquestionável a nulidade do Auto de Infração por ausência de demonstrativo de cálculo, bem como de inexistência de indicação do valor relativo à multa arbitrada em razão da suposta infração, pois se identifica verdadeiro vício formal insanável.

Afirma que o defeito no Auto de Infração que configure erro de direito deve ser absolutamente anulado (nulo), não podendo ser convalidado pela autoridade julgadora, pois configura a existência de erro material. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Paulo de Barros Carvalho.

Diz que como cediço, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, situação definida em lei com situação suficiente e necessária à sua ocorrência, produz efeitos quando verificada de maneira individual e específica, ou seja, o fato gerador que dá ensejo à prestação do tributo se materializa individualmente, não podendo o fato gerador ser aplicado de forma genérica, sem demonstração da forma de seu cálculo e do *quantum* apurado mediante a atividade administrativa.

Observa que o Decreto Estadual que regula a lavratura do Auto de Infração, prevê que o mesmo será nulo quando for emitido em preterição do direito de defesa.

Assevera que no caso dos autos, sequer houve menção ao valor arbitrado a título de multa, elemento essencial para constituição do crédito tributário, uma vez que nos termos do que dispõe o art. 142 do CTN, além de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, o lançamento deve precipuamente apurar o montante devido, o que não ocorrera no presente caso com relação à multa arbitrada, o que caracteriza, absoluta nulidade do Auto de Infração.

Conclusivamente, diz que se verifica absoluta nulidade do Auto de Infração, porquanto, o lançamento deixou de observar os requisitos essenciais tendentes a verificação da existência do crédito tributário, ocasionando para o contribuinte, violação ao contraditório e ampla defesa.

No mérito, afirma que da análise dos dispositivos legais indicados, vê-se que não há qualquer demonstração por parte do autuante quanto à suposta impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS-ST o valor de R\$2.859.287,86.

Salienta que em razão da disposição constitucional prevista no § 2º do art. 155 da CF, a Lei nº

8.248/91 que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação e dá outras providências, legitima os estados a concederem a empresas que comercializam aparelhos do setor de informática e automação, tal qual celulares, a concederem benefícios fiscais na forma de regime especial de tributação, a fim de que a alíquota incidente sobre tais produtos seja inferior à alíquota geral prevista.

Aduz que nesse diapasão, nos termos do que fora evidenciado quando do pedido de escrituração extemporânea dos créditos de ICMS-ST, Processo nº 169098/2017-3, a empresa é detentora de regime especial de tributação que lhe permite a redução da alíquota efetiva do ICMS de 17% para 12%, concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia conforme Processo nº 082123/2004-2 - Parecer nº 4262/2004.

Alega que desse modo, como há expressa permissão para que recolha o ICMS à alíquota de 12% e não à de 17%, não o tendo feito, seu direito a aproveitar-se do creditamento da diferença encontrada em razão do recolhimento a maior do imposto ,é mais que hialino.

Salienta que se não bastasse a expressa autorização da Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia, mediante parecer de número já citado, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar em sede de repercussão geral o Recurso Extraordinário nº 593.849, interpretando o art. 150, §7º da Constituição Federal, consagrou entendimento em Tema de nº 201, conforme transcrição que apresenta do paradigma acima referenciado.

Afirma que de tal modo, por consistir o julgado acima referido em paradigma, ante a interpretação promovida pelo Guardião da Constituição Federal, com fulcro no art. 102 da Magna Carta, em sede de repercussão geral que pressupõe *a transcendência subjetiva de seus efeitos a todos os outros litigantes que estejam na mesma situação jurídica extraída do recurso*, premente seja o entendimento firmado pelo Pretório Excelso observado no caso em tela, uma vez que a utilização dos créditos de ICMS-ST constitui direito da empresa a luz do art. 150, §7º da Constituição Federal. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Sustenta que nessa senda, não merece prosperar a autuação, haja vista que a negativa de apropriação dos créditos de ICMS-ST por ocasião do gozo de regime de especial de tributação que reduz a base de cálculo do imposto em razão da aplicação de alíquota de 12% e não de 17%, importa em violação a segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco e neutralidade fiscal, isto é, direitos e garantias dos contribuintes, como bem destacado pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 593.849, que possui eficácia *erga omnes* e desta forma, assegurou o direito da ora Impugnante à utilizar-se do crédito decorrente da diferença encontrada.

Diz que assim sendo, uma vez consolidado em sede de repercussão geral o direito do contribuinte de creditar-se dos valores pagos a título de ICMS, no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação ocorrer em valor inferior à presumida o que por óbvio, ocorre quando a alíquota aplicada é de 12% e não de 17%, compete ao Fisco, à luz do art. 37 da Constituição Federal, agir de acordo com o princípio da moralidade, sendo premente a observância aos precedentes consagrados em Instância Máxima. Acrescenta que inviabilizar o direito da empresa de apropriar-se dos créditos de ICMS-ST revela-se como medida flagrantemente inconstitucional, violando inclusive a celeridade processual, a segurança jurídica e a isonomia tributária, nos termos do que já fora argumentado.

Conclusivamente, afirma que desse modo, a suposta infração além de não se coadunar com o direito da empresa de creditar-se dos valores de ICMS-ST recolhidos a maior, em razão do regime especial a ela concedido pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, contraria o posicionamento consagrado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, sendo crucial o cancelamento do lançamento.

Prosseguindo, reporta-se sobre o direito de escrituração extemporânea, conforme o art. 315 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12. Regime de Substituição Tributária. Impossibilidade do

consumidor final não contribuinte ser considerado como tal. Inaplicabilidade do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN.

Salienta que analisando a decisão administrativa proferida no Processo nº 169098/2017-3 referente ao pedido de escrituração extemporânea dos créditos, sobre a qual o autuante fundamenta a existência de infração, observa-se que o indeferimento do pedido de restituição dos créditos de ICMS-ST ou, ainda, no caso em tela, de seu aproveitamento, decorreu também da suposta ausência de não repercussão do tributo ou autorização do consumidor final.

Observa que o direito a pleitear a escrituração extemporânea de créditos de ICMS está prevista no *caput* do art. 315 do RICMS/BA/12, cujo teor transcreve.

Frisa que conforme já evidenciado, é uma grande empresa do comércio varejista de eletrodomésticos e eletrônicos, recebendo, de tal modo, quase todo o *mix* de mercadorias que revende com o mencionado tributo já recolhido pelo industrial ou atacadista por meio do regime de Substituição Tributária, consoante previsão do ordenamento jurídico pátrio.

Alega, contudo, que isso não significa, ao contrário do que presumiu o autuante em flagrante violação ao direito da empresa, quando do indeferimento do pleito naquele processo, que não venha a ser a substituída tributária ou que tenha que demonstrar a ausência de repercussão econômica do tributo nas operações subsequentes ou ser autorizado pelo consumidor final para requerer a restituição.

Alega que isto assim o é, porque o regime de substituição tributária impõe a presença de um contribuinte substituído, ou seja, de um terceiro contribuinte, não podendo este, por óbvio, ser o consumidor final.

Diz que desse modo, inexistindo um terceiro contribuinte na cadeia ou sendo impossível determina-lo, não há que se falar em aplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional no presente caso. Neste sentido, invoca e reproduz o pensamento de Leandro Paulsen, Manoel Tavares, José Eduardo Soares de Melo.

Acrescenta que seguindo a linha de inteligência sintetizada por Leandro Paulsen ou a linha de inteligência de José Soares de Melo, o entendimento proferido em sede de repercussão geral pelo Excelso Supremo Federal no Recurso Extraordinário n. 593.849 declarando o direito do contribuinte em se ver restituído do ICMS/ST pago a maior quando a “base de cálculo da operação concreta” é menor do que a base de cálculo presumida foi dado em prol de uma empresa distribuidora de combustíveis e não em prol do consumidor final que adquiriu o combustível no posto de gasolina.

Conclusivamente diz que dessa forma, a decisão de indeferimento de escrituração extemporânea sobre a qual se pauta o autuante para atribuir a infração, encontra-se em evidente contradição ao entendimento proferido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.849, bem como contraria o que dispõe o art. 315 do Decreto n. 13.780/91 que garante à empresa o direito à escrituração extemporânea dos créditos, razão pela qual deve ser cancelada a referida infração.

Continuando, reporta-se sobre a multa arbitrada em 60% do valor do imposto. Alega violação aos princípios da razoabilidade e não confisco. Diz que além de a multa não ser devida por inexistência de infração, também não merece prosperar por inconformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Afirma que muito embora o Auto de Infração sequer indique o valor correspondente à multa, seu arbitramento no percentual de 60% sobre o valor do imposto, revela-se como medida confiscatória nos termos do art. 150, IV da Constituição Federal, cuja redação transcreve.

Nesse sentido, destaca e transcreve excertos do posicionamento já consolidado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente ao limite constitucional não apenas em relação aos tributos, mas inclusive sobre as sanções fiscais. (RE 80.093-SP. Relator Min. Bilac Pinto; Embargos de Declaração no

Agravo de Instrumento nº 805745 ED / PR . STF: Re. Ministra Rosa Weber. Acórdão publicado no Dje no dia 27/06/12); RE n. 523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, Dje de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, Dje de 21.08.2009. (...). (ARE 637.717 AgR /GO. STF: Min. Rei. Luiz Fux. Acórdão publicado no Dje do dia 30/03/12; RE 754554). Diz que de modo semelhante, verifica-se o posicionamento da doutrina pátria, conforme reprodução que apresenta.

Aduz que dessa forma, tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátria têm consolidado a necessidade de impor limite às multas aplicadas administrativamente, a fim de reduzir as arbitrariedades do Fisco na definição de valores que, longe de educar para que condutas semelhantes não sejam repedidas, ocasionam a instabilidade financeira e comercial das empresas atuadas.

Diz que isto ocorre porque o princípio constitucional da vedação ao confisco, previsto na seção que estabelece os limites ao poder de tributar do estado, visa impedir que o patrimônio privado seja aniquilado pela excessiva onerosidade que, no caso em tela, evidencia-se por imposição de multa exorbitante.

Menciona que se tem que as multas não podem servir para converter o patrimônio privado em público, uma vez que tal medida fere a ordem econômica, violando os princípios basilares previstos no art. 170 da Constituição Federal. Reproduz aduzido dispositivo constitucional.

Aduz que em se tratando, portanto, de empresas, devem ser preservadas a livre iniciativa e a propriedade privada que asseguram o desenvolvimento social e econômico, o que de fato somente é possível com a livre concorrência, geração de empregos que, por sua vez, apenas são alcançáveis quando medidas confiscatórias, que desestabilizam o bom funcionamento financeiro das empresas, não sejam adotadas pelo estado. Acrescenta que as multas aplicadas não podem, de tal modo, serem antieconômicas, isto é, inviabilizar o prosseguimento das atividades empresariais que geram e permitem a circulação da riqueza do país.

Consigna que nesse segmento, as multas advindas da relação tributária são limitadas pela vedação do confisco, a fim de que os valores arbitrários e desarrazoados estipulados pelo estado não impeçam a manutenção das empresas no mercado.

Conclusivamente, diz que diante disso, não merece prosperar a multa arbitrada, tendo em vista seu caráter confiscatório, em 60% sobre o valor do crédito de ICMS-ST apropriado.

Prosseguindo, alega a necessidade de redução da multa arbitrada de 60% sobre o valor do suposto crédito fiscal indevido. Adequação aos princípios da equidade e da verdade material.

Alega que mesmo que não se verificasse o caráter confiscatório da multa imposta na autuação, resta evidente que esta deveria ser graduada em conformidade com os fatos e não aplicada de forma exata, matemática, sem interpretação.

Consigna que a aplicação da norma sancionatória deve ser ajustada aos limites da conduta infratora, não podendo elevar-se a valores exorbitantes, de modo que, convenientemente, possa valer-se da lei para confiscar o patrimônio do contribuinte.

Observa que o legislador constitucional no texto da Constituição Federal em seu art. 150 inseriu garantias tributárias ao contribuinte que os entes políticos, no exercício constitucional do poder de tributação, devem respeitar em *prima ratio*, isto porque a norma tributária constitucional evita a ocorrência de uma tributação “arbitrária” por parte dos entes públicos, na ânsia de encherem seus cofres.

Salienta que muito embora os entes políticos possuam autonomia no poder de tributar, essa concessão, diga-se, instituída pela Constituição, não é ampla e absoluta, antes restrita e relativa, porquanto a própria Constituição delimitou a liberdade legiferante da autonomia tributária dos entes políticos.

Diz que nesse sentido, a norma tributária contida no inciso IV do art. 150 da CR/88 estabelece o

princípio do não confisco no exercício da atividade tributária dos entes políticos, evitando com isso conflitos e abusos que extrapolem a órbita da legalidade, porquanto sua *“eficácia principiológica é direta e imediata não dependendo de lei para sua aplicação”*.

Afirma que a lei tributária não pode ter um caráter confiscatório que exproprie os bens dos contribuintes sem levar em conta a sua capacidade econômica, sendo este um princípio salutar do Sistema Tributário Nacional, cujo fundamento aduz uma tributação justa, igualitária, moderada e proporcional.

Acrescenta que nesse diapasão, o legislador tributário indicou no art. 113, § I do Código Tributário Nacional que a penalidade pecuniária, embora não seja tributo, constitui parte do núcleo da obrigação tributária principal *ao lado daquele, porquanto se submete às mesmas regras do devido processo legal tributário*.

Tece amplas considerações sobre a penalidade pecuniária, invocando posicionamentos da doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi, Roque Carrazza, Paulo De Barros Carvalho, Luciano Amaro.

Afirma que considerando que além do direito de creditamento dos valores decorrer de regime especial concedido pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que reduz a alíquota de 17% para 12%, bem como em razão do direito da empresa de escriturar os créditos extemporaneamente, a apropriação dos créditos de ICMS-ST realizada encontra-se julgado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, pelo que se mostra descabida a multa arbitrada, a qual deve ser reduzida. Acrescenta que o fundamento para tal é a equidade, expressamente prevista no art. 108, IV do CTN, cuja redação transcreve. Observa que a vedação do §2º do mesmo artigo, segundo o qual o *emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*, não abrange as penalidades, em atenção ao princípio *benigna amplianda, odiosa retringenda*. Ressalta que perfeitamente aplicável à disposição do art. 112 do CTN, cujo texto transcreve.

Alega que em atenção à interpretação segundo a equidade prevista no art. 108, IV do CTN e, ainda, nos termos do art. 112 do CTN, *de maneira mais favorável ao acusado*, necessário seja adotada a penalidade menos gravosa a empresa.

Acrescenta que o entendimento doutrinário exposto caminha em perfeita harmonia com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em que o confisco deve ser analisado com base no caso concreto. Reproduz decisões neste sentido.

Diz que se nota, portanto, com base na doutrina e jurisprudência tributária, bem como nos fatos exaustivamente apresentados a configuração do confisco na aplicação da multa isolada contida no Auto de Infração em questão.

Ressalta, a título de argumentação, que o Fisco na ação fiscal agiu em tal descompasso com a Constituição Federal, bem assim com a legislação tributária específica, porquanto a exigência fiscal materializada no lançamento de ofício afronta os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. Neste sentido invoca e reproduz lições de Humberto Ávila, Paulo de Barros Carvalho.

Conclusivamente, diz que dessa forma, por força do princípio da verdade material, o lançamento fiscal deve refletir, da melhor forma possível, a realidade dos fatos, não podendo se admitir a manutenção de sanção comprovadamente constituída em desacordo com esta realidade, razão pela qual, em não se entendendo pelo cancelamento da multa arbitrada, premente seja a mesma reduzida.

Finaliza a peça defensiva requerendo que:

- a) seja reconhecida a nulidade do lançamento com o consequente cancelamento integral do imposto e da multa imposta por violação aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa, em razão da ausência de indicação da forma de cálculo e do valor da multa

arbitrado; ou

- b) seja julgado improcedente o lançamento com o consequente cancelamento integral do imposto e da multa imposta, ante a violação ao direito da ora Impugnante de creditar-se dos valores recolhidos indevidamente em razão do regime especial a qual está submetida que permite a redução da alíquota de ICMS incidente sobre operações com a comercialização de aparelhos celulares; ou
- c) seja julgado improcedente o lançamento com o consequente cancelamento integral do imposto e da multa imposta, ante a ilegalidade do indeferimento do aproveitamento de escrituração extemporânea de créditos em razão da inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao presente caso em virtude da impossibilidade de consumidor final não contribuinte ser considerado como tal; ou ainda
- d) não sendo julgado improcedente o lançamento, reduzir-se à multa aplicada pelo princípio da equidade, na medida que a autuação ultrapassou os limites do princípio do não-confisco, da legalidade tributária e da capacidade econômica do contribuinte, sobretudo por não decorrer de conduta ter implicado em qualquer prejuízo ao Erário Público - o prazo de 15 dias para juntada de procuração, nos termos do art. 104, parágrafo primeiro do Novo Código de Processo Civil.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 442). Consigna que tendo o contribuinte apresentado defesa ao Auto de Infração em lide, passa a explicar com detalhes os procedimentos que adotou para a exigência fiscal.

Invoca e reproduz o art. 166 do CTN. Observa que o Código Tributário Nacional determina que, para pleitear a restituição do tributo pago, é necessário que o Requerente prove de forma cabal que suportou todo o crédito, tendo assumido o encargo financeiro. Apresenta também a hipótese de que, caso tenha transferido o encargo financeiro para terceiro, esteja por este expressamente autorizado a receber a restituição em nome do terceiro.

Finaliza a peça informativa mantendo a autuação.

## VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, por ausência da forma de cálculo e do valor da multa arbitrado e violação ao contraditório e a ampla defesa.

Por certo que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, os requisitos essenciais à validade do lançamento em questão foram observados pela Fiscalização, especialmente o quanto determina o artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifica-se que inexistiu a alegada violação do direito à ampla defesa e ao contraditório do autuado, haja vista que, contrariamente à alegação defensiva, os demonstrativos de cálculos, bem como a indicação do percentual e do valor da multa aplicada, se encontram perfeitamente apontados nos demonstrativos anexados aos autos, inclusive entregues ao autuado via postal, “AR”, conforme comprovam os documentos acostados aos autos às fls. 20, 21 e 22. Portanto, inexistiu o *vício formal insanável*, aduzido pelo impugnante.

Diante do exposto, considerando ainda a inoccorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA/99, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, a lide gira em torno da admissibilidade ou não do crédito fiscal utilizado pelo autuado, por ter lançado valor constante em pedido de restituição - na realidade, pedido de escrituração extemporânea de crédito fiscal -, sob o fundamento de ser detentor de Regime Especial, Processo nº 082123/2004-2, Parecer nº 4264/2004, para aplicação da alíquota de 12%, em vez de 17%, nas aquisições de aparelhos celulares.

Conforme esclarecido pelo autuante, o autuado refez os cálculos no período em que utilizou a alíquota de 17%, em vez de 12%, apurou o valor de R\$2.859.287,86 como recolhido a mais a título de ICMS ST, sendo que, em seguida, lançou este valor no seu livro de apuração do ICMS e solicitou o devido pedido de autorização a autoridade competente.

O processo foi encaminhado à Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA - DITRI/GECOT- para análise e pronunciamento, sendo o entendimento daquele órgão, manifestado em parecer intermediário, que o Requerente não faz jus a restituição, haja vista que nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional - CTN, para pleitear a restituição de tributo pago, é necessário que o Requerente prove de forma cabal que suportou todo o crédito, tendo assumido o encargo financeiro. Apresenta também a hipótese de que, caso tenha transferido o encargo financeiro para terceiro, esteja por este expressamente autorizado a receber a restituição em nome de terceiro. Foi esclarecido, ainda, que o entendimento do STJ é no sentido de que só pode pleitear a restituição quem suportou o encargo financeiro.

O autuado consigna o seu inconformismo contra a autuação. Alega que a decisão de indeferimento de escrituração extemporânea, sobre a qual se pauta o autuante para atribuir a infração, encontra-se em evidente contradição ao entendimento proferido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 593.849, bem como contraria o que dispõe o art. 315 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/91, que garante à empresa o direito à escrituração extemporânea dos créditos, razão pela qual deve ser cancelada a referida infração.

Certamente que o entendimento do impugnante ao colocar na mesma situação duas ocorrências distintas não se sustenta. Uma coisa é a não ocorrência do fato gerador presumido, outra coisa é a ocorrência de erro de fato na aplicação da alíquota.

O § 7º, do art. 150 da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 3/1993, estabelece que a *lei poderá atribuir a sujeito passivo de 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.*

No mesmo sentido, aponta a Lei nº 7.014/96 – que trata do ICMS no Estado da Bahia – no seu art. 33, § 4º, abaixo reproduzido:

*Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência.*

*[...]*

*§ 4º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago, por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, observadas as regras dos parágrafos anteriores.*

Verifica-se, portanto, que no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, é indubitoso que cabe a restituição do valor do ICMS ST anteriormente cobrado, em conformidade inclusive com o entendimento proferido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 593.849 aduzido pelo impugnante, haja vista que não pode o ente tributante ficar com o valor do tributo retido e recolhido indevidamente pelo contribuinte sob pena de enriquecimento ilícito e ofensa ao princípio da moralidade. Nesta situação não há necessidade de observância do art. 166 do CTN, considerando que não haverá repasse de encargo ao adquirente, portanto, necessidade de autorização de terceiro para formulação do pedido de restituição/creditamento.

Entretanto, quanto ao erro de fato ocorrido com aplicação da alíquota de 17%, em vez da alíquota de 12%, é indispensável que seja observada a determinação do art. 166 do CTN, conforme aduzido no parecer que indeferiu o pedido de creditamento extemporâneo, haja vista que, por se tratar o ICMS de um imposto indireto, ocorre o fenômeno da repercussão financeira, do qual surgem as figuras do contribuinte de direito - conforme a lei - e do contribuinte de fato – aquele que de fato



suporta o encargo financeiro. No caso, para que o autuado possa legitimar o seu direito de restituição/creditamento pretendido, é condição indispensável que consiga provar que não transferiu o ônus do imposto - mesmo tendo aplicado a alíquota de 17%, em vez de 12% -, ou esteja expressamente autorizado pelo contribuinte de fato que suportou o encargo financeiro.

Diante disso, considero correta a exigência fiscal, portanto, procedente a autuação.

No que concerne à alegação defensiva, quanto à inconstitucionalidade da multa aplicada, cabe consignar que falece competência a este órgão julgador administrativo, para apreciar questão que envolva declaração de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 125, I da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Ademais, a multa imposta encontra-se prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sendo vedada a este órgão julgador administrativo a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante estabelece o art. 167, III do RPAF/BA/99.

Quanto ao pedido de redução da multa de 60%, cumpre observar que a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução de multa por parte desta Junta de Julgamento Fiscal, está adstrita à multa por descumprimento de obrigação acessória, não sendo o caso da infração de que cuida o lançamento de ofício em questão, haja vista que diz respeito a descumprimento de obrigação principal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0005/18-2**, lavrado contra **RN COMERCIAL VAREJISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.859.287,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR