

**A. I. Nº** - 269616.0017/17-7  
**AUTUADO** - ALLIED S. A.  
**AUTUANTES** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS E JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/12/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0199-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1.** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. Comprovado que as diferenças apuradas pelo Fisco se referem a devoluções de mercadorias pelos clientes da empresa autuada não consideradas quando do lançamento, a acusação se encontra totalmente elidida. Acolhida a prejudicial de decadência parcial. Superadas as questões preliminares suscitadas, nos termos do artigo 153 do RPAF/99. Negado o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de março de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$74.698,56, além de multa de 150% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **08.28.01.** Deixou de proceder o 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, constatado em razão do contribuinte ter retido o ICMS substituição tributária em suas notas fiscais de saída e não recolheu o respectivo ICMS ou o recolheu a menor, fato constatado nos meses de janeiro, abril, agosto a dezembro de 2012, janeiro a maio, julho a dezembro de 2013, janeiro a abril, junho a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a março de 2016.

Tempestivamente, a empresa Allied Tecnologia S. A., sucessora por incorporação de ALLIED S. A. empresa autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 16 a 43, onde diz ser pessoa jurídica de direito privado que se dedica, dentre outras atividades, ao comércio atacadista e varejista de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação, sendo contribuinte regular do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Em virtude da natureza de suas atividades e das mercadorias comercializadas, assevera ter firmado Termo de Acordo com o Estado da Bahia, por meio do qual se responsabilizou pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST), nas operações subsequentes às vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Se diz surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em referência, por meio do qual é acusada de ter retido o ICMS-ST em suas notas fiscais de saída e recolher a menor o respectivo ICMS.

Garante, no entanto, como restará demonstrado, que as acusações e multas impostas não merecem prosperar, posto que o Auto de Infração em referência é nulo por inexistirem elementos suficientes para se determinar a infração, sobretudo que demonstrem a origem dos valores apontados e a metodologia de apuração utilizada pela fiscalização, seguiu fielmente a legislação tributária da Bahia nas operações em referência, sendo que aparentemente a fiscalização desconsiderou imotivadamente as Notas Fiscais de Devolução registradas no período, embora não

existam elementos suficientes no lançamento efetuado a elucidar a diferença de recolhimento apontada.

Destaca que embora o lançamento seja precário e não possua qualquer indicação da origem da suposta diferença de ICMS encontrada (aspecto que será detalhado adiante), anexa à presente impugnação todas as Notas Fiscais de Devolução desconsideradas pela fiscalização (doc. 03) e as Notas Fiscais de Devolução de Mercadorias relativas às operações sujeitas ao ICMS-ST no período autuado (doc. 04), a fim de demonstrar a regularidade dos recolhimentos efetuados a título de ICMS-ST.

Antes de adentrar às razões de mérito por meio das quais será demonstrada a total improcedência da presente autuação, destaca que Auto de Infração não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento, razão pela qual ele deve ser declarado nulo de pleno direito.

Isso porque o presente lançamento representa afronta ao direito à ampla defesa, diante da precariedade de sua fundamentação, haja vista que a infração foi baseada em mera presunção e os cálculos apresentados sequer demonstram a origem dos valores utilizados.

Invoca o artigo 142 do CTN (copiado), arrematando que pela leitura do referido artigo, tem-se como requisitos de validade do lançamento a verificação da ocorrência do fato gerador, da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, dentre outros, ou seja, em outras palavras, é dever da Autoridade Fiscal verificar se houve alguma infração à legislação tributária, e, nesse caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, assevera não haver dúvida de que a Fiscalização não pode simplesmente imputar ao contribuinte o cometimento de uma infração à legislação tributária sem demonstrar e comprovar precisamente a ocorrência dos fatos identificados/apontados e o seu enquadramento como infração à legislação tributária.

Nesse sentido, a legislação do Estado da Bahia prevê que será considerado nulo o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração, o infrator e o montante do débito tributário, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 e seu § 1º, reproduzido.

Observa que a descrição dos fatos concretos que justificam a exigência do tributo, acompanhada do exposto destaque do dispositivo legal tido por infringido, são elementos essenciais do lançamento, sob pena de nulidade do mesmo, e no presente, a fiscalização presumiu que a mera diferença entre o valor total retido a título de ICMS-ST e o respectivo recolhimento em GIA seria suficiente para concluir que houve recolhimento a menor do imposto.

Verifica que, de fato, a planilha elaborada pela Fiscalização denominada “*Diferença entre NF-e’s X Recolhimento*” indica valores que não correspondem aos respectivos registros fiscais da empresa, sem sequer demonstrar a origem dos números apontados, consoante plotagem apresentada.

Analisando a planilha elaborada pela Fiscalização, nota que a suposta diferença de recolhimento apontada decorre da discrepância entre a coluna “*Dev + Ressarc*” e a coluna “*Entr NF-e’s*”. Entretanto, não consta no Auto de Infração qualquer indicação da origem dos valores inseridos na coluna “*Entr NF-e’s*” e da própria diferença apontada.

Ou seja, da simples leitura do presente lançamento não é possível se precisar a razão do lançamento fiscal e tampouco a origem da suposta diferença de recolhimento apontada, o que por si só já evidencia a total falta de fundamentação e a precariedade do presente lançamento, suficientes para ensejar o seu cancelamento, conclui.

Indica que o Auto de Infração não traz qualquer tipo de relato da suposta infração cometida, se limitando a indicar uma suposta diferença de recolhimento que não guarda qualquer relação com a realidade dos fatos.

Em outras palavras, é dizer que o Auto de Infração não faz qualquer descrição dos fatos que deram origem à infração e sequer demonstra documentalmente a existência de inconsistências na apuração fiscal realizada pela autuada. A nulidade fica ainda mais patente ante a impossibilidade de se responder a simples questionamentos decorrentes do lançamento, tais como:

Qual a origem a diferença de recolhimento apontada?

De onde foram extraídos os valores da coluna “Entr NF-e’s”?

Houve alguma irregularidade nos lançamentos fiscais da autuada relativos ao período? Qual (is)?

Qual foi a metodologia adotada pela fiscalização para apurar a suposta diferença de recolhimento?

Aduz que embora singelos, tais questionamentos evidenciam que o presente lançamento se desincumbiu da sua função mais basilar: determinar, com segurança, a infração cometida. Basta uma simples leitura do Auto de Infração em referência para notar a obscuridade do lançamento e a falta de demonstração da origem da infração imputada.

Ou seja, coube à Autuada, dentro do prazo para interposição da defesa previsto na legislação baiana, o árduo trabalho de decifrar as supostas diferenças apontadas no quadro resumo apresentado pelas Autoridades Fiscais, implicando verdadeira inversão do ônus da prova.

Em outras palavras, em virtude das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não pode ser obrigada a se defender sem que tenha absoluta certeza sobre a infração a ela imputada e a correta capitulação legal da mesma, a fim de que possa exercer plenamente o seu direito de defesa.

Argui que durante o procedimento fiscalizatório não houveram quaisquer questionamentos de eventuais diferenças encontradas na sua apuração fiscal, supondo o agente fiscal que houve recolhimento a menor de imposto sem sequer indicar a origem de sua constatação, bem como sem ter realizado qualquer solicitação de esclarecimentos nesse sentido para a empresa em procedimento fiscalizatório.

Lembra que motivo é o pressuposto fático e jurídico autorizador de todo e qualquer ato administrativo. Por pressuposto jurídico, entende-se o conjunto de dispositivos legais que dão sustentáculo ao ato praticado. Já os pressupostos fáticos se apresentam como o conjunto de circunstâncias e acontecimentos que levam a Administração Pública à prática do ato em questão.

Após conceituar motivação, na ótica de Irene Patrícia Nohara, pontua que a existência de vício de motivação atinge o ato administrativo de tal forma que o torna um não-ato, uma vez que impossibilita o contribuinte de aferir, de forma concreta, as razões pelas quais deve suportar a autuação e pleitear o seu direito de tutela, se entender que há lesão a seu direito.

Traz, ainda, lições doutrinárias de Celso Antônio Bandeira de Mello em trechos reproduzidos.

Frisa estar claro que o presente Auto de Infração padece de nulidade, em razão da existência de vício na sua fundamentação e motivação, uma vez que a imprecisa demonstração da acusação inequivocamente prejudica o seu direito à defesa, o que ofende frontalmente o artigo 5º, LV da Carta Magna, que dispõe que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Em outras palavras, a ausência de fundamentação e motivação da infração imputada impede que a mesma possa exercer plenamente o seu direito de defesa, já que sequer é possível saber ao certo a origem da suposta infração.

Sentindo-se protegida pela garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, não pode ser obrigada a se defender sem a clara descrição e indicação da conduta infringida, sob pena de nulidade da autuação, invocando Roque Antônio Carrazza em escólio doutrinário reproduzido.

Nessa linha, diz restar patente que a apresentação de planilhas pela fiscalização, sem qualquer documento fiscal que a embase ou relatório fiscal que traga a indicação da análise realizada pela

fiscalização, suas conclusões e motivações a ensejarem as infrações imputadas, fere os princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo forçoso o reconhecimento da nulidade do presente lançamento, arremata.

De igual modo, traz decisão do CONSEF, especialmente o “Acórdão JJF 0225-12/12” para amparar seu entendimento, conforme reprodução parcial do voto ali proferido, apontando que da análise do precedente acima transcrito, resta evidente a sua semelhança com o caso ora em debate, na medida em que, no caso acima apontado, se reconhece a necessidade de clareza na tipificação da infração cometida pelo contribuinte, sob pena de nulidade do ato administrativo.

Dessa forma, diante do evidente erro de capitulação da infração, da precariedade de instrução do lançamento e do cerceamento ao seu direito de defesa, imperioso que se reconheça a nulidade da presente autuação, devendo ser integralmente cancelada a exigência nela contida, alega.

Invoca, de igual modo, que segundo o relato da infração, teria procedido à retenção do ICMS-ST, mas efetuado recolhimento a menor do imposto, entretanto, tal acusação, porém, está capitulada no artigo 10 da Lei 7.014/96 e nas cláusulas 8ª e 11ª do Convênio ICMS 81/93, que reproduz.

Deduz que pela simples leitura dos textos, é possível verificar que sua disciplina não guarda qualquer correlação com a suposta infração cometida (recolhimento a menor do ICMS-ST retido), e ainda que se pudesse argumentar a correção da capitulação pelo fato de as operações autuadas estarem sujeitas à substituição tributária – o que se admite apenas para fins argumentativos – relembra que o seu regime foi concedido por meio de Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia, cuja base legal é o artigo 8º, VII da Lei 7.014/96, e não o mencionado artigo 10.

Dessa forma, diz ser evidente o vício na capitulação legal do lançamento ora combatido, uma vez que os dispositivos apontados como infringidos não guardam qualquer correspondência com as supostas condutas que é acusada de praticar e nesse contexto, diante do evidente erro de capitulação da infração, da precariedade de instrução do lançamento, e do cerceamento ao seu direito de defesa, imperioso que se reconheça a nulidade da presente autuação, devendo ser integralmente cancelada a exigência nela contida.

Analisa, a seguir a existência de inexigibilidade de parte do lançamento em razão do decurso do prazo decadencial, no período de janeiro a março de 2012, uma vez que não bastasse o quanto exposto acima, cumpre destacar ainda que parte dos créditos tributários lançados na presente autuação é inexigível em virtude de ter havido o decurso do prazo decadencial previsto no CTN para a sua constituição.

Invoca o disposto no artigo 156, inciso V do CTN, quanto ao fato de a prescrição e a decadência serem causas de extinção do crédito tributário, sendo a decadência nada mais do que a perda do direito de constituir o crédito tributário, provocada pelo decurso de certo lapso de tempo, lembrando de ser o ICMS um imposto sujeito ao chamado “*lançamento por homologação*”, no qual o próprio particular produz a norma individual e concreta a ele aplicável.

Assim, nos casos de “*lançamento por homologação*”, cabe às Autoridades Fiscais analisarem os atos praticados pelos particulares, e, quando não concordarem com os lançamentos efetuados, deixar de homologá-los e proceder à cobrança das diferenças reputadas como devidas, complementa.

Ainda a respeito do denominado “*lançamento por homologação*”, diz que o artigo 150, § 4º do CTN (copiado), estabelece o prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para que o Fisco efetue a homologação expressa do “lançamento” realizado pelo particular ou proceda ao lançamento das diferenças que entender devidas, sendo certo que, se nada fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo contribuinte, extinguindo-se, conseqüentemente, o crédito tributário.

Traz, para reforçar seus argumentos lição de Eurico Marcos Diniz de Santi, conforme trecho reproduzido, para asseverar não restar dúvida de que, em relação aos tributos sujeitos ao “*lançamento por homologação*”, como é o caso do ICMS, considera-se como termo inicial para a

contagem do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador, nos exatos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Assim, considerando que a ciência do presente Auto de Infração se deu em 07/04/2017, e que os fatos geradores nele relacionados ocorreram no período de janeiro de 2012 a março de 2016, é evidente que na data em que se constituiu o crédito tributário por meio do lançamento, já não mais lhe assistia esse direito em relação aos períodos anteriores a abril de 2012, eis que estes já haviam sido alcançados pela decadência.

Invoca entendimento do CONSEF, consubstanciado pelo Acórdão CJF 0211-12/16, transcrito em sua Ementa e em trecho do voto condutor.

Da análise da decisão acima colacionada, em consonância com outras no mesmo sentido, conclui que, em casos de recolhimento a menor de ICMS, tal qual a Fiscalização alega que ocorreu no presente caso, a jurisprudência do CONSEF reconhece que o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, sendo esse também o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme decisão colacionada, da Terceira Câmara Cível, na Apelação nº 00739504420118050001 BA 0073950-44.2011.8.05.0001, D.J. 28/01/2014, reproduzida em parte.

Garante que com base na atual jurisprudência do CONSEF e do TJ/BA, não resta dúvida de que os lançamentos anteriores a abril de 2012 foram alcançados pela decadência, razão pela qual devem ser excluídos do presente Auto de Infração.

Esclarece que tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que é firme ao estabelecer que, em casos como o presente, de suposto pagamento a menor do imposto, aplica-se a regra decadencial constante no artigo 150, §4º do CTN, trazendo como paradigma decisão proferida no julgamento do Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.199.262/MG, responsável por pacificar o entendimento a respeito do tema, consoante reprodução.

Aponta, ainda, na linha do posicionamento consolidado pelo STJ, a decisão proferida no julgamento do AgRg no AREsp 200.933/SC, que não deixa qualquer dúvida a respeito do posicionamento do Tribunal sobre o tema, na forma da Ementa copiada, restando evidente a sua posição no sentido de que, havendo pagamento a menor do ICMS, tal como supostamente ocorrido no presente caso, deve ser aplicada a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

Lembra também que o Novo Código de Processo Civil o qual, de acordo com seu artigo 15, deve ser aplicado supletivamente e subsidiariamente ao processo administrativo – dispõe, de maneira expressa, que os juízes e tribunais devem observar as orientações dos Tribunais Superiores, nos termos do artigo 927 da referida norma processual, conforme transcrição do mesmo.

Considerando o posicionamento firmado pelo STJ no julgamento do REsp 973.733/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos, vê como imperativo que se observe a orientação do referido Tribunal e aplique a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN ao presente caso, mencionando ter o CONSEF se manifestado expressamente a respeito da obrigatoriedade de acolhimento dos entendimentos firmados nas Cortes Superiores, com base no CPC, a exemplo do Acórdão JJF 0172-04/16, cuja Ementa e trecho do voto condutor colaciona.

Conforme se verifica da decisão acima transcrita, diz não haver dúvida de que o Julgador deve observar as orientações proferidas pelos Tribunais Superiores, especialmente quando há entendimento pacificado por meio de Recurso Repetitivo, como ocorre no presente caso e diante de operações realizadas anteriormente a abril de 2012, haja vista que, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, foram alcançados pela decadência.

No mérito, assevera que o presente lançamento também não merece prosperar, conforme demonstrará, uma vez que os autuantes, por meio do presente Auto de Infração, exigem da empresa suposta diferença de recolhimento de ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por

substituição, supostamente constatado em razão do contribuinte ter retido o ICMS-ST em suas notas fiscais de saída e tê-lo recolhido a menor.

Fala ter presumido a Fiscalização que a mera diferença entre o valor total retido a título de ICMS-ST e o respectivo recolhimento em GIA seria suficiente para concluir que houve recolhimento a menor do imposto.

Com efeito, observa-se que a já mencionada planilha elaborada pela Fiscalização denominada “Diferença entre NF-e’s X Recolhimento” presume valores que não correspondem aos respectivos registros fiscais da autuada, sem sequer indicar a origem dos números apontados.

Nota, da análise da planilha elaborada pela Fiscalização, que a suposta diferença de recolhimento apontada decorre da confrontação da coluna “Dev + Ressarc” e com a coluna “Entr NF-e’s”.

Observa, entretanto, que embora aferível matematicamente, não consta no lançamento qualquer menção à origem dos valores indicados na coluna “Entr NF-e’s” e tampouco ao motivo da existência da diferença apontada, ou seja, da simples leitura do presente Auto de Infração não é possível se precisar a razão do lançamento fiscal e tampouco a origem da suposta diferença de recolhimento apontada, o que por si só já evidencia a total falta de fundamentação e a precariedade do presente lançamento, suficientes para ensejar o seu cancelamento, como demonstrado em tópico anterior.

Ressalvada referida precariedade do lançamento e a falta de elementos que possibilitem saber a origem da diferença apontada, passará a demonstrar a regularidade da apuração do ICMS-ST do período autuado, como pode se depreender da relação das Notas Fiscais de Devolução desconsideradas pela fiscalização (doc. 03) e das Notas Fiscais de Devolução de Mercadorias relativas às operações sujeitas ao ICMS-ST no período autuado (doc. 04).

Chama a atenção para o exemplo do *print* da apuração do ICMS-ST relativo à competência de novembro de 2012, no qual, se analisando o registro E210 do SPED-Fiscal do período, observa-se ter retido o valor total de R\$273.161,30 e que R\$6.790,71 se referiram a ICMS-ST retidos em operações de devolução de mercadorias, gerando o saldo a recolher no importe de R\$266.370,59.

Indica que muito embora tenham sido considerados os registros do seu SPED-fiscal, a Fiscalização apontou na coluna “Entr NF-e’s” o valor de R\$528,14, sem sequer indicar sua origem, registrando a existência de uma diferença no importe de R\$6.262,57, conforme demonstra.

Ou seja, embora a fiscalização tenha partido dos registros do seu SPED-fiscal, sua confrontação se deu com valores manifestamente presumidos, cuja origem é desconhecida, apurando uma suposta diferença de recolhimento do imposto sem qualquer fundamento fático, contábil e/ou jurídico.

Observa que ao proceder ao cruzamento da diferença apontada pela fiscalização com as Notas Fiscais de Devolução do período, a mesma aparentemente decorre da desconsideração de algumas operações de devolução de mercadorias devidamente escrituradas no período, como é possível verificar na relação das Notas Fiscais de Devolução desconsideradas pela fiscalização no período (doc. 04), trazendo, como exemplo, os registros relativos à competência de novembro de 2012.

Aponta que apesar de todo o esforço na tentativa de se conhecer a origem dos números indicados pela fiscalização, em tal competência, a Fiscalização aparentemente desconsiderou, frisa, por motivos desconhecidos, trinta devoluções ocorridas, e apenas considerou na coluna “Entr NF-e’s” uma das Notas Fiscais de Devolução escrituradas no período.

Portanto, embora não tenha sido apresentada a metodologia do cálculo da autuação, a origem dos valores da coluna “Entr NF-e’s” e tampouco o motivo da autuação fiscal, pelo o que pudesse analisar de seus registros contábeis, aparentemente nota que a Fiscalização desconsiderou as operações de devolução de mercadorias do período (coluna “Dev + ressarc”) e pretende cobrar o ICMS retido em tais operações, pontua.

Com efeito, o raciocínio desenvolvido para a competência de novembro de 2012 se reproduz para todos os demais períodos das operações autuadas, que também tiveram as respectivas operações de devolução de mercadorias desconsideradas sem qualquer motivo, finaliza.

Nesse contexto, como é sabido, o fato gerador do ICMS consiste em “*operação de circulação de mercadoria*”, bastando a ausência de um desses elementos para frustrar a incidência do imposto estadual e dessa forma, em resumo, a incidência do ICMS condiciona-se à existência de um negócio jurídico entre as partes (operação), que resulta na transferência de titularidade (circulação) de um bem objeto de mercancia (mercadoria), realça.

Trazendo os conceitos acima ao caso concreto, verifica a regularidade das operações realizadas, especialmente a dedução dos valores do imposto retido relativos às operações de devolução de mercadorias e uma vez confirmado o pedido pelo seu cliente, na data combinada para retirada, emite Nota Fiscal de saída com o respectivo destaque do imposto incidente sobre toda a operação. Entretanto, há casos em que um ou mais produtos adquiridos, eventualmente apresentam defeitos e/ou avarias ou por quaisquer outros motivos ensejam o direito de o adquirente proceder à sua devolução.

Nesses casos, embora tenha efetuado a retenção do ICMS-ST sobre o valor total da Nota de Saída, na devolução o adquirente da mercadoria emite nota de saída com o destaque do imposto referente às mercadorias devolvidas, anulando parte dos efeitos da operação anteriormente praticada.

Ou seja, o fato de o cliente efetuar a devolução de mercadorias implica o destaque do ICMS-ST de forma indevida, pois, uma vez não efetivada a entrada definitiva do bem no estabelecimento do cliente, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, uma vez que o negócio jurídico originariamente firmado não se aperfeiçoou, não havendo a transferência de titularidade e a circulação jurídica pretendida, não podendo se falar na incidência do imposto.

Em outras palavras, é dizer que a operação de devolução de mercadoria tem como intuito tornar parte da operação anterior completamente sem efeito, devendo, pois, a nota de devolução reproduzir todos os elementos constantes da anterior, inclusive no tocante ao destaque de imposto e assim, a manutenção da incidência do imposto sobre o valor total da operação, desconsiderando as devoluções realizadas no período, ensejaria claramente o enriquecimento ilícito do Estado, uma vez que houve o recolhimento do ICMS sem que houvesse o fato jurídico para tanto, arremata.

Aponta que a sistemática da substituição tributária pressupõe um fato gerador presumido, cujo caráter não é definitivo, como recentemente definido pelo STF no âmbito do RE 593.849, julgado sob a sistemática da repercussão geral e assim, sempre que o fato gerador presumido não se concretize ou se realize de forma distinta daquela tributada na etapa inicial, como ocorre nos casos de devolução de mercadorias, é imprescindível que a tributação da operação inicial seja revista, subtraindo-se o imposto relativo aos fatos geradores não concretizados.

Diz ter laborado no sentido de anular os efeitos da retenção relativa às mercadorias devolvidas, escriturando as notas fiscais de devolução nos respectivos livros fiscais e devolvendo o imposto anteriormente retido ao adquirente, deduzindo o valor do ICMS retido e devolvido da apuração do ICMS-ST a recolher no período, e com efeito, no âmbito da legislação da Bahia, é o artigo 299 do RICMS/BA que estabelece a adoção de tais procedimentos em casos de devolução de mercadorias recebidas com imposto retido, conforme transcrição.

Fala ser evidente que, nos casos de devolução de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cabe ao estabelecimento fornecedor (no caso, a autuada) ressarcir o adquirente do imposto anteriormente retido, ficando autorizado a deduzir o valor do imposto retido do recolhimento a ser feito ao Estado, nos exatos termos do seu inciso III, tendo sido esse o procedimento adotado no presente caso, que deduziu do montante devido à título de ICMS-ST os valores destacados nas Notas Fiscais de Devolução do período, como se pode depreender da própria planilha elaborada pela fiscalização (colunas “*Gia St Retido*”, “*Dev+Ressarc*” e “*Gia St a*

Rec”), da relação das Notas Fiscais de Devolução desconsideradas pela fiscalização (doc. 03) e as Notas Fiscais de Devolução de Mercadorias relativas às operações sujeitas ao ICMS-ST no período autuado (doc. 04).

Menciona ter sido a orientação da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que por meio do Parecer 01774/2013, de 24/01/2013, confirmou que as operações de devolução de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sujeitam-se ao regramento previsto no artigo 299 do RICMS/BA.

Portanto, por tudo quanto exposto, ainda que eventualmente superada a manifesta nulidade do lançamento em virtude da ausência de determinação da infração cometida, se a sua conduta se pautou de acordo com a legislação específica mencionada, que autoriza a dedução do valor do imposto retido relativo às devoluções de mercadorias da apuração do ICMS-ST a ser recolhido em favor do Estado da Bahia, e, ainda, a mesma está baseada nos documentos comprobatórios já mencionados, não restam dúvidas de que o lançamento em tela é equivocado, pois foge totalmente à realidade dos fatos, implicando em enriquecimento sem causa do Estado e ofensa ao artigo 299, inciso III, do RICMS/BA, razão pela qual se impõe seu cancelamento, fala.

Destaca, inclusive, que esse CONSEF já se posicionou pela necessidade de cancelamento da autuação em casos semelhantes ao presente, como nos julgamentos que resultaram nos Acórdãos CJF 0188-12/16 e “CFJ 0398-51/15”.

Nesse contexto, uma vez demonstrada a existência de operações de devolução e os respectivos documentos fiscais, diz ficar patente a correta apuração e recolhimento do ICMS-ST no período, sendo necessário o cancelamento do presente lançamento, já que não se concretizou o fato gerador presumido e, portanto, não há que se falar em pagamento do imposto nas operações de devolução de mercadorias.

Ainda que se entenda pela manutenção das penalidades impostas, o que admite apenas a título argumentativo, acrescenta que a multa, tal como aplicada, deve ser afastada, eis que assume nítido caráter confiscatório, com o que não se pode concordar, uma vez que a aplicação de multa equivalente a 150% do valor do imposto supostamente não recolhido, se apresenta totalmente desarrazoada.

Justifica ser a imposição de multa, nesse patamar, reveladora de que o critério utilizado pela Fiscalização, além de ter desconsiderado as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e de sua atividade, também desconsiderou qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Ressalta que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado, e a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Se arrima em ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, em trecho reproduzido a respeito do tema, pontuando que a aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

Aponta ter o STF decidido que: “*a multa excessiva, de feição confiscatória, deve ser reduzida a proporções razoáveis*”, mencionando que no âmbito do RE 833.106, julgado em sede de repercussão geral, o STF fixou a confiscatoriedade das multas cujo valor supera o tributo devido, como ocorre no presente caso, reproduzindo parte da sua Ementa.

Nesse sentido, como já mencionado, o Novo Código de Processo Civil previu, em seu artigo 15, sua aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, de forma que, nos termos do



seu artigo 927 (reproduzido), aquilo que os tribunais devem observar os julgamentos, e considerando o posicionamento firmado pelo STF no julgamento do REsp 833.106, julgado em sede de repercussão geral, é imperativo que se observe a orientação do referido Tribunal e se limite a penalidade imposta em, no máximo, o valor do tributo devido.

Assim, frente à jurisprudência do STF acerca da impossibilidade de se manter multa que supere o valor do tributo devido, tem como inegável que as multas em questão devem ser afastadas ou, ao menos, reduzidas, por força dos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Tem como claro que o lançamento fiscal ora combatido carece de respaldo do Ordenamento Brasileiro, sendo descabidas, pois, as exigências nele consubstanciadas, razão pela qual requer sejam acolhidas as preliminares de nulidade, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração, ou caso assim não se entenda, que seja acolhida a decadência, para afastar da presente exigência fiscal os lançamentos referentes ao período de janeiro a março de 2012.

Subsidiariamente, quanto ao mérito, requer sejam acolhidas as razões da defesa apresentada, merecendo, nesse particular, ser julgado totalmente improcedente o presente lançamento, com o consequente cancelamento do crédito tributário ora exigido e arquivamento do processo, com base nos fundamentos e provas que instruem o processo.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a conversão do julgamento do processo em diligência, caso se entenda necessário.

Protesta também pela sustentação oral de suas razões, quando do julgamento da presente defesa, e por fim, requer ainda que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de sua advogada indicada.

Acostou documentos às fls. 141 a 1.739, no sentido de comprovar a veracidade e pertinência de suas arguições apresentadas.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes à fl. 1.742, esclarece que na apuração dos valores mensais a recolher, a empresa apropriou-se em sua GIA-ST de lançamentos de entradas cujas notas fiscais não foram trazidas nos arquivos de notas fiscais eletrônicas obtidos pela fiscalização.

Quando da apresentação da defesa, relata terem sido colacionadas planilhas detalhadas de cada período mensal, onde foram listadas e somadas todas as notas fiscais de entrada que ampararam os créditos utilizados, bem como no doc. 04 foram acostadas, uma a uma, cópias de todas as notas fiscais relacionadas no doc. 03 e que foram objeto da presente autuação, se posiciona pelo acatamento da defesa, com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração.

Em 31 de maio de 2019, considerando que várias das notas fiscais trazidas pela empresa, em sede defensiva se reportam a devoluções de compras, a exemplo daquelas de fls. 1.526, 1.572, 1.618 e 1.660, bem como pelo fato de não se constatar nem nos fólios, nem na mídia encartada a presença de demonstrativos analíticos da infração, e considerando os argumentos defensivos neste sentido não foram enfrentados, bem como os princípios da ampla defesa e do exercício do contencioso, além do da legalidade foram atendidos, além da regularização do processo sob o aspecto da formalidade a nele estar presente, evitando eventual motivo de nulidade, decidiu esta Junta de Julgamento Fiscal converter o feito em diligência dirigida ao órgão de origem, para a adoção das seguintes providências:

- Encaminhar aos autuantes para apresentarem, inclusive em mídia, os demonstrativos analíticos relativos à infração.
- De posse dos demonstrativos, fazer a entrega ao sujeito passivo, acompanhado de cópia da presente solicitação, com reabertura de prazo de defesa de sessenta dias.
- Caso a empresa autuada se manifestasse, deveria ser o processo encaminhado aos autuantes, para que os mesmos prestassem a necessária informação fiscal, abrangendo todos os aspectos ali abordados, nos termos do artigo 127 do RPAF/99.

Na hipótese de apresentação de novos fatos ou demonstrativos, deveria mais uma vez ser cientificada a autuada, mediante recibo, sendo concedido prazo de manifestação de dez dias, acaso desejasse.

Ocorrendo a apresentação de qualquer posicionamento da empresa autuada em relação à nova informação fiscal prestada e seu resultado, deveriam os autuantes serem cientificados de seu teor, e prestarem informação fiscal (fl. 1.745).

Encaminhado à Inspeção de origem em 05/06/2019 (fl. 1.747), apenas em 17/08/2021 foi protocolada manifestação de um dos autuantes, quanto à diligência requerida (fl. 1.749), em primeiro lugar fazendo reparo a observação de manutenção do lançamento na informação fiscal anteriormente prestada, reproduzindo os termos da mesma em quase sua totalidade, e encaminhando o feito para deliberação pela Junta de Julgamento.

Foram os autos encaminhados para o CONSEF em 17/08/2021 (fl. 1.751), recebidos nesse órgão em 20/08/2021 e encaminhados a este relator em 23/08/2021 (fl. 1.751-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Samuel Vigiano da Conceição, OAB/SP 337.341, o qual em sede de sustentação oral, destacou a fragilidade da autuação, chamando inicialmente a atenção para o fato de não ter se pronunciado acerca da manifestação dos autuantes.

Reitera que apesar de simples, a acusação fiscal, apurando diferença, não sendo, entretanto, possível se saber de fato a razão da mesma, diante da não apresentação de qualquer relatório, sendo as planilhas apresentadas sem clareza e explicação, tornando difícil a defesa.

Fala acerca do erro de capitulação que não é a adequada.

Diz estar mais do que claro no processo que boa parte das operações daqueles meses não foram concretizadas, pelas devoluções ocorridas, tendo demonstrado tal fato na defesa em relação ao mês de novembro de 2012, a título de exemplo, e acostando todas as notas fiscais de devolução dos períodos autuados.

Chama a atenção do posicionamento do STF acerca de operações não concretizadas, em relação à Substituição Tributária.

Entende ter a empresa argumentos mais que suficientes para se cancelar a autuação, reiterando o seu pedido quanto a tal.

Foram, igualmente, apresentados Memoriais ao Julgamento.

## **VOTO**

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Intimação para Apresentação de Informações em 16/01/2017 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 e 09, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 10, de forma sintética.

A ciência da autuação se deu por via postal em 07/04/2017, de acordo com os documentos de fls. 12 e 13.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de precisa, objetiva e excepcionalmente documentada peça de impugnação.

Quanto ao reclame da defesa da autuada, no sentido de não ter se pronunciado acerca da manifestação dos autuantes, esclareço que nos termos do artigo 127, § 7º do RPAF/99, apenas na hipótese de apresentação de novos demonstrativos ou a colação de novos fatos propiciaria a ciência do sujeito passivo da informação fiscal prestada, nos seguintes termos:

*“Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.*

*(...)*

*§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18”.*

Ainda assim, em determinadas situações a legislação sequer prevê a ciência do contribuinte, após a informação fiscal, nos seguintes termos do mesmo artigo 127:

*“§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada”.*

Feitas tais considerações, começo a apreciação analisando a comunicação da defendente de ser sucessora por incorporação da empresa Allied S. A., e para tal, vejo como necessária se traçar linha do tempo. Os fatos geradores reportam-se ao período de 2012 e 2015, e a incorporação da autuada pela empresa Allied Tecnologia S. A. deu-se em 31 de março de 2016, de acordo com documentação acostada aos autos às fls. 79 a 126.

Temos, pois, que analisar os fatos sob a ótica até 31 de março de 2016. No período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, a empresa Allied S. A. praticou diversos atos tidos como contrários à legislação tributária.

Analisemos, inicialmente, a sucessão por incorporação. Tal figura ocorre quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, havendo, assim, sucessão dos direitos e obrigações. Para tal finalidade, todas as sociedades envolvidas deverão aprovar a medida no seu âmbito interno nos termos exigidos pelo regimento de cada tipo societário envolvido no processo, nos termos do artigo 1.116 do Código Civil e também do artigo 227 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), respectivamente:

*“Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos. (...)*

*Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.*

Invoco a doutrina, muito bem representada por Maria Helena Diniz, (Curso de direito civil brasileiro: direito de empresa, 2009, p. 557.), que assim se expressa: *“A incorporação é a operação pela qual uma sociedade vem a absorver uma ou mais (de tipos iguais ou diferentes) com a aprovação dos sócios das mesmas (mediante quórum absoluto ou qualificado legalmente requerido conforme o tipo societário das sociedades envolvidas), sucedendo-as em todos os direitos e obrigações e agregando seus patrimônios aos direitos e deveres, sem que com isso venha a surgir nova sociedade (CC, art. 1.116).”*

A motivação para tal movimentação societária pode ser resumida na lição de Miranda Valverde (Sociedade por ações. 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953. V. 3. p. 791) ao entender que *“a concorrência entre empresas ou companhias, que exploram o mesmo ramo de indústria ou de comércio; o objetivo de possibilitar um monopólio de fato na distribuição ou colocação de certos produtos; a necessidade de absorver as empresas ou companhias que exploram indústrias*

*primárias ou complementares – tais são, entre muitas outras, as causas principais da incorporação”.*

Note que a incorporação não criará uma nova sociedade, mas, sim, uma ou mais empresas sucedendo a outra nos direitos e nas obrigações. Sendo assim, neste tipo de operação, haverá a sucessão de todos os direitos e obrigações, sendo que o patrimônio da sociedade incorporada se soma ao da incorporadora, em que aquela deixará de existir.

O Código Tributário Nacional (CTN), assim dispõe no artigo 133, relativamente a tal situação:

*ART. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*

*I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

Assim, entende-se que as normas contidas em tal artigo abrangem praticamente todas as atividades comerciais, significando que para haver a responsabilidade tributária, deverá existir a exploração da mesma atividade econômica pelo adquirente, caso contrário, não há que se falar em sucessão tributária, sendo notório, no caso em tela, que a atividade econômica persiste.

Logo, o adquirente só responderá pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, se o alienante cessar a exploração da atividade que vinha executando e não passar a explorar outra atividade. Na hipótese do inciso I, supramencionado, a responsabilidade do adquirente é integral, respondendo sozinho e não havendo obrigação por parte do alienante.

Durante muito tempo as empresas questionaram esta matéria, inclusive no âmbito judicial, estribados nos mais diversos argumentos. Para dirimir a questão, foi editada a Súmula 554, em dezembro de 2015, do STJ, com o seguinte teor:

*“Súmula 554: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão”.*

Isso diante do fato de que as multas de natureza moratórias possuem caráter punitivo e representam dívida de valor e, como tal, acompanham o passivo do patrimônio transmitido ao sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. A multa será devida pelo sucessor, não importando se ela é de caráter moratório ou punitivo.

Para o STJ, apesar de multa não ser tributo, ela também é transmitida para o sucessor em caso de sucessão empresarial, afinal, a multa é uma dívida de valor que faz parte do patrimônio passivo do sucedido, sendo assim, transferida ao sucessor.

Tal súmula se apresenta como de suma importância, à vista, inclusive, do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), em vigor desde março de 2016, o qual estabelece no art. 927:

*“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*

*I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;*

*II - os enunciados de súmula vinculante;*

*III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;*

*IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;*

*V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados”.*

De acordo com tal *codex*, as decisões em repetitivos, súmulas, repercussão geral e súmula vinculante do STF serão, de fato, vinculantes aos juízes de primeiro grau. Se uma sentença violar uma decisão, súmula ou repetitivo vai caber reclamação direta ao STJ ou ao STF, e como tal juízes de primeiro grau deverão seguir o enunciado da súmula 554 do STJ e, desta forma, se deverá pôr fim às discussões em relação à responsabilidade tributária por sucessão empresarial.

Desta forma, até a data da incorporação da Allied S. A. pela Allied Tecnologia S. A., não resta nenhuma dúvida quanto a responsabilidade desta em relação aos débitos tributários (aí incluídas penalidades de qualquer natureza), para tais fatos arrolados no bojo do Auto de Infração, descabendo-se falar em nulidade quanto a isso, embora não tenha sido requerida na defesa apresentada.

Existem, ainda, questões preliminares a serem apreciadas, especialmente no que diz respeito a precariedade da fundamentação da autuação, e a ocorrência de presunção quanto ao móvel da autuação.

Quanto ao argumento de presunção, rejeito, tendo em vista o fato de a autuação não estar respaldada nem baseada no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que trata das presunções tributárias:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante”.*

Quanto a precariedade do lançamento, realmente assiste razão ao contribuinte. Isso se denota, da análise da mídia de fl. 10 que suportou a acusação fiscal.

Nela, consta apenas uma planilha em formato excel intitulada “Diferença em NF-es x Recolhimento”, contendo por mês e ano as seguintes colunas: “GIA ST Retido”, “Deve + Ressarc”, “GIA ST a Rec”, “Recolhido”, “Saídas NF-e’s”, “Entr NF-e’s”, “NF-e’s a Rec”, “NF-e x Recol”.

Inexiste qualquer explicação ou indicação de quais seriam as notas fiscais que tiveram o recolhimento a menor, sequer demonstrativo analítico da infração, o que de plano se constituiria em cerceamento do direito de defesa do contribuinte

Para sanar tal vício, em 31/05/2019 foi o feito convertido em diligência dirigida aos autuantes, que sem qualquer justificativa, somente foi dada como cumprida em 17/08/2021, conforme se observa à fl. 1.748, ou seja, quase dois anos após.

A propósito, em relação ao não cumprimento da mesma, entendo pertinente tecer rápidas considerações.

No campo tributário, os órgãos de julgamento, ao examinarem os atos administrativos submetidos a sua apreciação, não devem ter como única finalidade a manutenção do crédito tributário ou a punição dos infratores, muito ao contrário: devem perseguir a realização da justiça de forma incessante. Não obstante a norma legal ser válida a todos, sem juízo de valor, estará sempre presente o conceito de justiça de cada um dos intérpretes, devendo a busca pela justiça proclamada pelo Direito ser o prumo da conduta do administrador.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

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

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

Logo, a análise de tal princípio deve ser realizada à vista dos elementos presentes no processo.

O princípio da livre convicção do julgador caminha no sentido de que a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor importância no julgamento, motivo pelo qual a ausência de prova por parte de quem acusa como no presente caso, é danosa ao próprio processo.

Tal princípio regula, pois, a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção, tendo ultimamente se travado discussão acadêmica quanto a persistência ou não deste princípio, com a edição do novo Código de Processo Civil de 2015, uma vez ser este, nos termos do artigo 180 do RPAF/99 aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal do Estado da Bahia.

O sistema adotado em nosso país, é aquele contido no princípio da persuasão racional pelo qual o juiz não está desvinculado da prova e dos elementos existentes nos autos, mas sua apreciação não depende de critérios legais determinados *a priori*, decidindo com base nos elementos existentes no processo, mas os avalia segundo critérios críticos e racionais.

Tal convencimento necessita ser motivado (Constituição Federal de 1988, artigo 93, inciso IX: todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação) e repetido no CPC de 1973, não podendo o julgador desprezar as regras legais porventura existentes. De igual forma, no processo administrativo isso deve ocorrer.

De tudo o quanto exposto, é de suma importância se associar o livre convencimento do julgador e as regras da prova, sendo corolário básico de que todos os tipos de provas admitidas em lei e lícitas sejam permitidas, uma vez que fundamentalmente servirão para amparar e suportar a decisão, frente ao fato de que no processo sempre teremos três verdades: aquela descrita no lançamento pelo autuante; a constante descrita na defesa do contribuinte; e a do julgador, a qual prevalece e para quem as provas desempenharão papel fundamental na formação da sua convicção e condução de sua decisão, a este incumbindo, inclusive, determinar ou não a realização de diligências, inclusive perícias, também podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

A norma regulamentar processual do Estado da Bahia (RPAF/99) determina em seu artigo 131:

*“Art. 131. O preparo do processo compreende as seguintes providências:*

*I - saneamento do procedimento fiscal;*

*II - recebimento e registro do Auto de Infração e da Notificação Fiscal no sistema eletrônico de processamento de dados;*

*III - intimação para pagamento do débito ou apresentação de defesa, se ainda não efetivada pelo autuante;*

*IV - vista do processo ao sujeito passivo ou a seu representante legal, no recinto da repartição, quando solicitada;*

*V - encaminhamento do processo ao autuante ou a outro funcionário fiscal designado pela repartição competente para:*

*a) prestar informação fiscal;*

*b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;*

*VI - prestação de informações econômico-fiscais acerca do sujeito passivo;*

*VII - controle dos prazos para impugnação, recolhimento do débito e outras diligências que devam ser feitas através da Inspeção Fazendária, comunicando imediatamente ao órgão julgador o descumprimento dos prazos fixados pela legislação ou pela autoridade competente;*

*VIII - recebimento das peças de defesa, informação fiscal, recurso e outras petições, bem como das provas documentais, laudos ou levantamentos, e sua anexação aos autos;*

*IX - cumprimento de exames, diligências, perícias e outras determinações do órgão julgador, encaminhando os autos ao funcionário encarregado de sua execução;*

*X - informação sobre a inexistência de impugnação ou de recurso, quando for o caso;*

*XI - organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas;*

*XII - encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento, à DARC para inscrição na Dívida Ativa, ou à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, para homologação do pagamento ou qualquer outro procedimento, conforme o caso”.*

Esclareço que neste caso em comento, o órgão preparador é a própria Inspetoria Fiscal.

Tal artigo é complementado pelo 148, do mesmo RPAF/99:

*“Art. 148. As diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas:*

*I - pelo autuante;*

*II - por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou*

*III - por Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.*

*Parágrafo único. Tratando-se de perícia fiscal, o órgão responsável pela sua realização, ao designar o Auditor que atuará como perito, fará a intimação do assistente técnico do sujeito passivo, se houver, marcando de antemão a data, hora e local onde serão efetuados os trabalhos”.*

Note-se que o comando normativo em relação ao ato do julgador se concentra no verbo “ordenar”, ou seja, de sua pertinência, necessidade ou outro aspecto descabe qualquer questionamento ou consideração quanto a oportunidade e conveniência.

E como o julgamento é colegiado nas duas instâncias administrativas, a decisão pelo encaminhamento do processo em diligência não se apresenta como monocrática, e sim, o entendimento do conjunto dos julgadores, por sua maioria de votos.

Além disso, há o dever do julgador de atender ao quanto disposto no artigo 153 do RPAF/99:

*“Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas”.*

Assim, num primeiro momento, estando caracterizado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o encaminhamento seria pela decretação de nulidade do Auto de Infração.

Todavia, há de ser atendida a determinação contida no artigo 155, parágrafo único do RPAF/99, a qual comanda no seguinte sentido:

*“Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.*

Logo, dou como superada a preliminar, e adentro na argumentação de mérito, não sem antes analisar a questão prejudicial de ocorrência da decadência, em relação à qual, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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

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

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, 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”*.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

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

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do



artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

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

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Como visto, diante da disposição contida no artigo 150, § 4º do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, e caso expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De tal inteligência, se depreende que o passar do prazo para homologação, sem que esta tenha sido expressamente realizada, não apenas configura homologação tácita, mas também a decadência do direito de constituir o crédito relativo ao valor antecipado pelo contribuinte e aquele entendido como devido pelo Fisco.

Em verdade, o que decai é o direito de se lançar de ofício as diferenças apuradas, caso deixe de homologar. Entretanto, passado o prazo sem qualquer providência, reputa-se efetuado o lançamento, hipótese presente nos autos.

Importante se ressaltar que não basta apenas ao Fisco lançar, e sim, notificar regularmente o contribuinte dentro do prazo decadencial.

Na hipótese dos autos, da análise dos documentos que suportam a autuação, especialmente o demonstrativo elaborado pelos autuantes, estamos diante de recolhimento a menor, ou seja, houve pagamento do imposto, ainda que em valores menores do que os entendidos como devidos, sendo, pois, hipótese de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, diante do raciocínio acima exposto.

E a justificativa para tal entendimento, reside no fato de a jurisprudência estar sedimentada no sentido de que se o contribuinte pagar qualquer valor (artigo 150, § 4º), contará da data do fato gerador, ao passo que ficando o contribuinte inerte, nada constituindo, o prazo se contará a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador (artigo 173, I).

No âmbito administrativo este tem sido o entendimento, podendo mencionar a decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em 10/11/2020, por meio do acórdão 9303-010.944, cujo trecho do voto condutor destaco:

*“...nos casos de responsabilidade tributária, o marco da contagem do prazo decadencial é a data da ciência do lançamento fiscal pelo sujeito passivo direto...”.*

Tal entendimento se encontra de acordo com o posicionamento dos Tribunais Superiores quanto a matéria.

No caso em comento o sujeito passivo antecipou o pagamento, sendo lançada a diferença entre o devido e o recolhido, caso típico, como já exaustivamente visto, de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Diante da ausência de lançamento dentro do prazo de cinco anos contados do fato gerador, por meio do qual se constituiria o crédito tributário que porventura considerasse devido, a declaração do crédito tributário efetuada pelo contribuinte, relativamente ao mês de janeiro de 2012, foi homologada tacitamente pela Fazenda Pública, de forma que o crédito tributário daquele mês lançado na presente Autuação Fiscal foi alcançado pela decadência, motivo pelo qual deve ser declarado extinto, nos termos do artigo 150, § 4º combinado com o artigo 156, V e VII todos do CTN.

Registro que ainda que observado o prazo do artigo 173, inciso I do CTN, igualmente o lançamento seria fulminado pela decadência, diante do largo lapso temporal decorrido.

Isso diante do fato de não poder o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência, uma vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do mês de janeiro de 2012, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, uma vez ter a ciência válida se dado apenas, como já relatado, em 07/04/2017, consoante documento de fl. 13.

Relativamente ao requerimento de realização de diligência/perícia, constante na impugnação apresentada, nego, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas, recebidas e EFD).

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, a respeito de tal tema, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

Este julgador se encontra plenamente em condições, pois, de analisar e decidir o feito, sem que se faça necessária qualquer outra providência acessória ou complementar, além das já adotadas na instrução processual, além disso foi o feito convertido em diligência para saneamento processual, ainda que não atendida pelos autuantes.

No mérito, a arguição defensiva se pauta na ocorrência de devoluções de mercadorias sujeitas a substituição tributária, por parte de seus clientes.

Nas operações comerciais é comum o cliente devolver o produto por não servir, estar com defeitos, não ter sido pedido, ou avariada, o que implica na necessidade de as devolver ao fornecedor, seja por via de Nota Fiscal de devolução, seja pela emissão de Nota Fiscal de Entrada pelo vendedor.

Na hipótese prática, para fazer a devolução, é necessário se emitir uma Nota Fiscal de Devolução que aponte os mesmos tributos e tenha os mesmos valores.

A devolução tem o intuito de anular, total ou parcialmente, as operações de compra ou de venda não concretizada, inclusive em relação aos impostos e na hipótese de a mercadoria transitar a Nota Fiscal não pode ser cancelada, hipótese não presente nos autos.

Assim, por exemplo, em hipótese em que o produto saiu para ser entregue, mas foi recusado por seu destinatário por qualquer motivo, é preciso emitir uma nota fiscal de devolução, para o desfazimento da operação, e por consequência, anular inclusive, o débito do imposto efetuado.

No âmbito administrativo, posso mencionar trechos da Resposta à Consulta 17.133 de 27/04/2018, oriunda da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, que vem a servir de balizamento para a análise da matéria:

*“...Pelas regras gerais do ICMS, qualquer devolução de mercadoria efetuada por contribuintes do imposto (industriais, comerciantes, revendedores, ou qualquer cliente obrigado à emissão de documentos fiscais), quer deste Estado como de outras unidades da Federação, deve ser acompanhada de Nota Fiscal, com destaque do ICMS, calculado pelo mesmo valor da base de cálculo e pela mesma alíquota da operação original de venda, com expressa remissão ao documento correspondente, observado ainda o disposto no artigo 57 do RICMS/2000, que prevê a aplicação dessa forma de cálculo do imposto inclusive quando tratar-se de operação interestadual.*

4 - Assim, para o caso em que ocorre devolução de mercadorias submetidas à substituição tributária, a Nota Fiscal emitida pelos contribuintes substituídos, quando da devolução da mercadoria em virtude de garantia, deverá conter nos campos 'Base de cálculo do ICMS' e "Valor do ICMS" do quadro 'Cálculo do imposto', respectivamente, a base de cálculo e o valor do imposto da operação própria do fornecedor e, no campo 'Informações complementares' do quadro 'Dados adicionais', deve ser indicada a base de cálculo e o valor do imposto retido por substituição tributária, em virtude do disposto no § 5º do artigo 127 do RICMS/2000'.

7. Neste contexto, nos casos em que ocorre devolução de mercadorias submetidas à sistemática da substituição tributária, para que os efeitos da operação anterior sejam anulados, a Nota Fiscal emitida pelos contribuintes substituídos, quando da devolução da mercadoria, deve 'reproduzir todos os elementos constantes da Nota Fiscal anterior, emitida pelo fornecedor', inclusive o valor do ICMS retido por substituição tributária.

8. Sendo assim, embora a base de cálculo e o valor do imposto retido por substituição tributária devam ser indicados no campo 'Informações complementares' do quadro 'Dados adicionais' da Nota Fiscal de devolução (em obediência ao disposto no § 5º do artigo 127 do RICMS/2000 – item 4 da Decisão Normativa CAT 04/2010), para que sejam anulados os efeitos da Nota Fiscal emitida pelo fornecedor, o valor total da Nota Fiscal de devolução emitida pela Consulente deve conter o valor do ICMS retido por substituição tributária.

9. Contudo, embora o entendimento deste órgão consultivo relativo à utilização apenas do campo 'Informações Complementares' em hipóteses de devolução de mercadoria pelo contribuinte substituído (desfazimento da substituição tributária) permaneça o mesmo, cabe esclarecer que, em relação a esse ponto, em virtude da implementação dos documentos digitais e seus respectivos sistemas e a consequente necessidade de aprimoramento e adaptação de nossos entendimentos à nova realidade, o entendimento da Decisão Normativa CAT 04/2010 precisa ser adaptada às regras de validação do sistema da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e.

10. Dessa forma, para evitar a rejeição da NF-e, pois o valor total da Nota Fiscal não pode divergir do somatório dos valores que compõem esse total (NT 2011.005), na NF-e de devolução deve ser informado o mesmo CST constante na NF-e do fornecedor e, nos casos em que a legislação vede o destaque do imposto na NF-e de devolução, como no caso da Nota emitida pelo contribuinte substituído para a devolução de mercadoria, o emitente deverá somar o valor do imposto retido anteriormente por substituição tributária no campo 'Outras despesas acessórias' ('vOutro')''.

Ainda que não atinja o contribuinte autuado, tal posição norteia o encaminhamento para a decisão a ser proferida.

Logo, se constata com clareza solar que as diferenças apuradas no procedimento fiscal decorrem da desconsideração das devoluções de mercadorias ocorridas, fartamente comprovada pela massa de documentos acostados à impugnação apresentada, relativos a todas as notas fiscais que foram objeto de devolução, com a sua correlação com as saídas anteriores, em metódico e hercúleo trabalho da defesa, fato reconhecido, inclusive, em sede de informação fiscal prestada, o que me leva a acolher os argumentos defensivos, por sua inteira consistência, tendo o lançamento como improcedente.

Quanto aos argumentos relacionados ao entendimento defensivo de que a penalidade seria confiscatória e ilegal, fica prejudicada, frente a decisão ora prolatada.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e

respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0017/17-7**, lavrado contra **ALLIED S. A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões virtual do CONSEF, 18 de outubro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR