

A. I. Nº - 268616.0032/19-2
AUTUADO - ALLIED S.A.
AUTUANTES - WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 03/01/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº0226-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A obrigatoriedade de retenção e recolhimento do ICMS devido por vendas a contribuintes localizados no Estado da Bahia decorre do Convênio ICMS 135/06. Para remetentes localizados no Estado de São Paulo (Estado não signatário) é necessária celebração de Termo de Acordo com o Estado da Bahia. A base de cálculo do ICMS tem previsão de redução, desde que sejam atendidos requisitos estabelecidos pelo RICMS/2012, no artigo 266, incisos XVII e XVIII. A condição estabelecida não se confunde com obrigação acessória. Ajustes realizados pelos autuantes, em atenção a comprovação trazida pela impugnação reduzem a exação. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 04 de dezembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$369.854,13, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **08.40.01.** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, fato constatado nos meses de 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. 55 a 80, 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, a título de preliminar, 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 (reproduzido), indicando que da sua leitura, 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, copiado.

Observa que segundo o relato da infração a descrição dos fatos, teria procedido à retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST relativo às operações subsequentes às vendas realizadas para contribuintes no Estado da Bahia, em virtude da utilização inadequada de benefício de redução da base de cálculo do imposto enquadrando a suposta infração no artigo 10º, da Lei 7.014/96, combinado com as cláusulas primeira a quinta do Convênio ICMS 135/06, reproduzidos.

Pela análise dos dispositivos acima transcritos, diz ser possível concluir que a legislação do Estado da Bahia prevê que a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico entre a respectiva Unidade da Federação e o Estado da Bahia, e que o Convênio ICMS 135/06 autoriza os Estados do Acre, Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins e o Distrito Federal a disporem sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com aparelhos celulares e cartões inteligentes.

Aponta que pela simples leitura da Cláusula Primeira do Convênio 135/06, é possível verificar que o Estado de São Paulo, local onde a Autuada está situada, não é signatário do referido Convênio, e se, nos termos do artigo 10 da Lei 7.014/96, a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado entre a Unidade Federativa e o Estado da Bahia, e o Estado de São Paulo não é signatário do Convênio que prevê a substituição tributária nas operações com aparelhos celulares e seus acessórios, não há dúvidas de que não poderia estar lhe sendo imputada qualquer infração baseada nos referidos diplomas legais, eis que não são a ela aplicáveis.

Ademais, a descrição da infração não condiz com a própria capitulação apresentada. Isso porque, a infração indica eventual aplicação de redução de base de cálculo indevida nas operações realizadas por substituição tributária, diante da não apresentação de termo de acordo, já a capitulação indicada na autuação não traz qualquer indicativo de qual seria o dispositivo legal infringido que pudesse dar ensejo à infração descrita, conclui.

Dessa forma, assegura estar evidente o vício na capitulação legal do lançamento ora combatido, uma vez que os dispositivos apontados como infringidos pela Autuada não guardam qualquer correspondência com as condutas por ela praticadas, e diante do vício de motivação observado no presente Auto de Infração, não há dúvida de que deve ser reconhecida a sua nulidade.

Lembra que motivo é o pressuposto fático e jurídico autorizador de todo e qualquer ato administrativo e 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.

Traz conceito de motivação, na ótica da doutrina representada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Ana Patrícia Nohara, em trechos selecionados.

Portanto, 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.

Diante disso, garante restar claro que o presente Auto de Infração padece de nulidade, em razão da existência de vício na capitulação da infração, 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, 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 sua correta capitulação legal, a fim de que possa exercer plenamente o seu direito de defesa, arremata.

Assim, tendo como demonstrado o vício na capitulação da infração constante no Auto de Infração em epígrafe, tem como evidente a precariedade na instrução e fundamentação do presente lançamento, além de ofensa aos direitos ao contraditório e ampla defesa, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade do referido ato administrativo.

Traz como paradigma o Acórdão CJF 0225-12/12, reproduzido em sua ementa, e em trechos selecionados, depreendendo do precedente acima transcrito, a sua semelhança com o caso ora em debate, na medida em que, no caso acima apontado, se reconhece a necessidade de que as capitulações mantenham correlação com a conduta do contribuinte, sob pena de nulidade do ato administrativo.

Evidente, portanto, que o entendimento ali desposado deve ser aplicado ao presente caso, determinando-se o cancelamento do presente Auto de Infração, tendo em vista a ausência de elementos essenciais à validade do lançamento e a evidente ofensa ao direito da Autuada ao contraditório e ampla defesa, finaliza.

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, requer.

No mérito, assevera que o presente lançamento também não merece prosperar, conforme demonstrará, uma vez que alguns dos seus produtos comercializados estão sujeitos ao regime de substituição tributária, entre os quais destaca os aparelhos de telefonia celular, classificados na posição 8517.12.31 da NCM, e seus acessórios.

Nesse contexto, conforme já mencionado, informa ter o Estado da Bahia celebrado, com outros Estados, o Convênio ICMS 135/06, o qual dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com aparelhos celulares (inclusive aqueles enquadrados na NCM 8517.12.31) e cartões inteligentes.

Ressalta que tal Convênio atribuiu “*ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição [...], a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista, varejista ou prestador de serviços de telefonia móvel*”.

Contudo, tendo em vista que comercializa as mercadorias objeto do referido Convênio, mas que o Estado de São Paulo não é signatário, houve por bem requerer a celebração de regime especial junto ao Estado da Bahia (doc. 03), para figurar como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações subsequentes às vendas de aparelhos celulares e acessórios realizadas para contribuintes localizados no referido Estado, o que fez de acordo com os termos copiados.

Indica ter sido tal pedido deferido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme se verifica do Termo de Acordo datado de 05/10/2011 (doc. 04), exarado pela Diretoria de Tributação da Superintendência de Administração Tributária, conforme reproduz.

Dessa forma, a partir da celebração do Termo de Acordo acima mencionado, o qual, ressalta, foi posteriormente renovado (doc. 05), passou a figurar como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST relativo às operações subsequentes às vendas de aparelhos celulares, classificados na posição 8517.12.31 da NCM, realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Em outras palavras, a partir desse momento, obteve autorização para figurar como responsável pelo recolhimento do ICMS-ST nas operações de remessas de mercadorias a adquirentes localizados no Estado da Bahia, conforme previsão do artigo 8º, inciso VII da Lei 7.014/96 transcrita, alega.

Informa que em virtude da sua condição de contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, como substituta tributária, passou a se sujeitar à legislação do referido Estado naquilo que lhe fosse cabível, e entre os dispositivos aplicáveis, cumpre destacar o artigo 266, inciso XVII do RICMS/12, revogado pelo Decreto 16.738, de 20/05/2016, com efeitos a partir de 01/06/2016, cuja redação prevê a aplicação de redução da base de cálculo nas “*operações internas com aparelhos celulares, de forma que a carga tributária corresponda a 12% (doze por cento)*”.

Desse modo, considerando que comercializava aparelhos celulares e era o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS-ST devido nas operações internas, subsequentes às vendas dos referidos aparelhos para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em cumprimento à legislação supracitada, ela se utilizava da referida redução da base de cálculo para as operações correspondentes.

Esclarece que em razão da ausência da indicação correta da previsão legal por parte dos autuantes, tendo em vista o mapeamento dos documentos indicados na planilha anexa ao Auto de Infração e o vasto conhecimento das regras legais aplicáveis às suas operações, presume que aquelas aqui questionadas dizem respeito à redução prevista no artigo 266 do RICMS/12, oportunidade em que passará a demonstrar a correção dos procedimentos adotados nas operações realizadas com a adoção da redução de base do ICMS-ST.

Sendo assim, apesar da regularidade das suas operações, os autuantes entenderam que teria procedido à retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST em virtude da suposta ausência de “*autorização do diretor de administração tributária ao destinatário*”.

Tal entendimento, contudo, na sua ótica, se mostra equivocado, haja vista que a legislação estadual prevê que o benefício em questão será concedido “*mediante autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte*” e não mediante “*autorização [...] ao destinatário*”.

Diz que a motivação utilizada pelo Fisco para justificar a autuação sequer encontra respaldo na legislação, já que a autorização indicada pela autuação não possui correspondência com aquela indicada na própria legislação de regência do imposto. Não há, portanto, qualquer infração ou inobservância legal cometida para justificar a lavratura do Auto de Infração ora combatido.

Diante disso, e conforme restará demonstrado, tanto os procedimentos fiscais adotados quanto os recolhimentos realizados, como contribuinte substituta, estão em absoluta consonância com a legislação do Estado da Bahia, de modo que não poderiam os autuante tê-los desconsiderado.

Passa a demonstrar a necessidade de cancelamento da presente autuação, diante da exatidão dos procedimentos fiscais adotados, os quais restarão comprovados a seguir.

Reitera ter realizado operações de vendas de celulares e acessórios a contribuintes localizados no Estado da Bahia, nas quais figurou como responsável, por substituição tributária, pelo recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, tendo a atribuição da referida responsabilidade decorrido da celebração de Termo de Acordo entre ela e o Estado da Bahia, com o intuito de possibilitar a aplicação das disposições do Convênio ICMS 135/06. Isso porque, diante da não adesão do Estado de São Paulo ao referido Convênio, sem a celebração de uma norma individual e concreta entre as partes, tais disposições jamais poderiam ser aplicadas às operações por ela realizadas.

Ademais, além das disposições do Convênio ICMS 135/06, menciona que a aplicação do regime de substituição tributária para os aparelhos celulares classificados na NCM 8517.12.31 está devidamente prevista na legislação do Estado da Bahia, no artigo 289 do RICMS/12 combinado com o Anexo 01 da Substituição Tributária, copiados, lembrando que instituído o regime de substituição tributária para as referidas mercadorias, a legislação estadual prevê a fórmula de cálculo do ICMS-ST, conforme se pode verificar no § 14º do artigo 289 do RICMS/12, reproduzido.

Diante disso, nas operações com aparelhos celulares nas quais a Autuada figurava como contribuinte do ICMS por substituição tributária, houve por bem adotar a disposição de cálculo prevista na lei para apurar o valor da base de cálculo do ICMS-ST, bem como após a realização de tal cálculo, se utilizava da redução de base prevista no artigo 266, inciso XVII do RICMS/12, a fim de obter a base de cálculo efetiva para as suas operações.

Obtido esse valor, em estrita consonância com a determinação legal, procedia à aplicação da alíquota correspondente à operação efetivamente praticada, bem como ao integral recolhimento dos valores por ela devidos a título de ICMS-ST.

Para que não restem dúvidas a respeito da regularidade dos procedimentos adotados na apuração e recolhimento do ICMS-ST, traz, a título exemplificativo, a Nota Fiscal 28796, objeto do presente Auto de Infração, devidamente plotada, sendo que da análise do documento fiscal em questão, é possível verificar que:

Trata-se de operação de venda de aparelhos celulares, classificados na NCM 8517.12.31, a contribuinte localizado no Estado da Bahia;

Procedeu à correta apuração e recolhimento dos valores devidos a título de ICMS próprio;

Apurou a base de cálculo do ICMS-ST por meio da fórmula prevista no § 14º do artigo 289 do RICMS/2012 e, na sequência, aplicou a redução de base de cálculo prevista no artigo 266, inciso XVII do RICMS/2012;

Após a obtenção da efetiva base de cálculo de ICMS-ST para a operação, procedeu ao recolhimento dos valores por ela devidos; e

Procedeu à correta indicação, no documento fiscal por ela emitido, de que a tributação da referida operação se deu nos moldes do Termo de Acordo firmado entre ela e o Estado da Bahia.

A partir do detalhamento acima, conclui que, não só as operações realizadas são absolutamente regulares, como também que os recolhimentos efetuados estão inegavelmente corretos, haja vista que os procedimentos fiscais adotados são os estritamente previstos na legislação estadual.

Ressalta que o raciocínio aplicado para a operação acima também se aplica às demais operações objeto do presente Auto de Infração, uma vez que todas foram regularmente tributadas, em observância aos exatos termos da lei.

Dessa forma, indica haver descompasso por parte da Autoridade Fiscal em cobrar suposta diferença de ICMS-ST por mera inobservância à uma exigência formal, quando toda a obrigação principal foi cumprida.

E, ainda, mesmo que seja dado relevância à alegação de que seria condição *sine qua non* para a redução do ICMS-ST que os destinatários fossem detentores de termo de acordo, a Autoridade Fiscal sequer fez prova de que tais destinatários não seriam possuidores de tal termo.

Tal erro de constatação por parte dos autuantes pode ser facilmente comprovado pela existência, por exemplo, dos Termos de Acordo dos clientes destinatários das mercadorias comercializadas pela Autuada (doc. 06), que são objeto desta autuação.

Dessa forma, ainda que por uma digressão seja entendido como elemento essencial a existência de termo de acordo por parte dos destinatários, o que admite apenas por argumentação, os autuantes sequer se empenharam em confirmar se as operações autuadas de fato careciam de tal documentação.

Feitas essas considerações, tem como evidente a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração, diante da observância, de sua parte, de todos os procedimentos fiscais previstos em lei, e consequentemente, da inequívoca correção dos recolhimentos por ela realizados, como contribuinte substituto do imposto.

Primeiramente, porque, conforme restou demonstrado, não há qualquer diferença de ICMS-ST a ser recolhida, tendo em vista que procedeu à correta apuração e recolhimento dos valores por ela devidos como contribuinte por substituição tributária.

Depois, porque eventual ausência de termo de acordo do destinatário, além de não ter sido comprovada, não pode, de forma alguma, servir como fundamento para a desconsideração do cumprimento regular da obrigação tributária principal, tal qual feito.

O atual sistema tributário brasileiro buscou assegurar os direitos e garantias do contribuinte, a fim de evitar qualquer excesso praticado pelo Estado, sendo que tal fato pode ser facilmente constatado quando se verifica que foram previstas inúmeras limitações ao poder de tributar, além de terem sido adotados diversos princípios em favor do contribuinte, tais como o princípio da estrita legalidade, da capacidade contributiva, do não confisco, entre outros.

Dentre os princípios adotados pela Constituição Federal no tocante ao sistema tributário, um merece destaque no presente caso: o princípio da igualdade.

Referido princípio está previsto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal (copiado), e assegura que é vedado aos Entes Federativos instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência, sendo que pela análise do artigo em questão, fala ser possível concluir que o constituinte interpretou o princípio da igualdade da forma mais abrangente possível, transformando-o em verdadeiro princípio da equivalência, trazendo doutrina representada por texto de Ives Gandra da Silva Martins.

Assim, não há dúvidas de que, com base no princípio da equivalência, expressamente reconhecido pela Constituição Federal, as situações equivalentes – e não somente as idênticas – devem receber o mesmo tratamento tributário, independentemente da sua forma ou denominação jurídica.

Isso significa, em outras palavras, que meras formalidades ou elementos não estruturais da obrigação tributária não podem, de forma alguma, ser utilizados para atribuir tratamento diferente a contribuintes que estejam em situação semelhante, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia e da equivalência.

O entendimento acima exposto é plenamente aplicável ao presente caso, uma vez que o Auto de Infração ora combatido nada mais é senão um ato discriminatório do Fisco da Bahia.

Isso porque, apesar de se encontrar em situação absolutamente equivalente à dos demais contribuintes responsáveis pelo recolhimento do ICMS nas operações internas com aparelhos celulares, a Fiscalização está impondo tratamento diferenciado, impedindo que usufrua de benefício a que faz jus, sob a justificativa de que os destinatários não teriam termo de acordo previsto.

Fala inexistir dúvida de que, tendo adimplido com todas as suas obrigações e procedido ao correto recolhimento dos valores dela exigíveis, como contribuinte substituto, uma mera exigência formal, que se quer possui previsão expressa, não pode ter o condão de macular a operação praticada.

Nesse ponto, não se pode esquecer que, no período autuado, figurava como contribuinte do ICMS, por substituição tributária, nas operações internas com aparelhos celulares classificados na NCM 8517.12.31; apurava a base de cálculo do ICMS-ST nos termos previstos no § 14º do artigo 289 do RICMS/2012 e não possuía débito inscrito em dívida ativa, cuja exigibilidade não estivesse suspensa.

Dessa forma, aduz não haver dúvida de que cumpriu com todos os requisitos essenciais para usufruir da redução de base de cálculo prevista no artigo 266, inciso XVII do RICMS/12, quais sejam comercialização de aparelhos celulares; era o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS-ST devido nas operações internas conforme condição dada pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e não possuía débito inscrito em dívida ativa, cuja exigibilidade não estivesse suspensa, de modo que, eventual ausência de autorização da Administração Tributária, de forma nenhuma, pode invalidar o correto cumprimento das obrigações principais por sua parte e ensejar a desconsideração dos recolhimentos por ela realizados, a título de contribuinte substituto do imposto.

Menciona que as próprias Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF já reconheceram, em situações similares à presente, que o descumprimento a um requisito meramente formal não pode, jamais, servir para descaracterizar o cumprimento da exigência principal, trazendo como exemplos os Acórdãos CJF 0106/01 e CJF 0203-12/05, cujas ementas e trechos dos votos condutores cópia.

Dessa forma, não há como se manter o presente lançamento, ao seu ver, eis que a pretensão da Fiscalização de cobrar supostas diferenças de ICMS-ST, em virtude da desconsideração da utilização de benefício por sua parte, o qual, conforme restou demonstrado, efetivamente faz jus, unicamente em virtude do suposto descumprimento de uma exigência formal, se mostra absolutamente desproporcional e ofende os princípios da isonomia, da equivalência e da razoabilidade.

Lembra que o próprio STJ, por sua Segunda Turma, no REsp 1395148/PR, tendo como Relatora a Ministra Eliana Calmon, DJ de 09/09/2013, já se manifestou no sentido de que, havendo vício meramente formal, deve ser aplicada a *“boa-fé e razoabilidade na interpretação da lei, atentando-se à ausência de prejuízo ao ente tributante”*.

Aplicando o entendimento ao presente caso, é nítido que a mera ausência de autorização da Administração Tributária não poderia, em hipótese alguma, afastar a utilização do benefício fiscal, assegura.

Diante do exposto, fala não restar dúvida de que, além de não haver qualquer diferença de ICMS-ST a ser cobrada, tendo em vista a regularidade dos procedimentos fiscais adotados, bem como de todos os recolhimentos realizados, na condição de contribuinte substituta do imposto, eventual ausência de Termo de Acordo do destinatário para a utilização de benefício de redução da base de cálculo, não pode, jamais, resultar na exigência de obrigação principal. Nesse

contexto, denota-se a total improcedência da exigência fiscal, razão pela qual deve ser cancelada em sua integralidade.

Além do exposto acima, argumenta também não merecer prosperar a presente autuação em decorrência do fato apontado no Auto de Infração não ter gerado qualquer dano ao erário, por não implicar em qualquer infração ao disposto na legislação ou em qualquer falta de recolhimento do imposto.

Isso porque, conforme restou demonstrado, adimpliu com todas as suas obrigações, e em momento algum deixou de recolher os tributos que eram de sua responsabilidade. Assim, demonstrada a correção dos procedimentos e recolhimentos por ela realizados, não se pode falar em qualquer tipo de dano ao erário, bem como de embaraço à fiscalização.

Daquilo que se pode extrair do relato da infração, a suposta infringência se traduz pela inobservância, quando muito, de uma obrigação acessória, uma vez que os autuantes motivaram a autuação com base na suposta inexistência de termo de acordo para o destinatário para a aplicação da redução.

O presente caso trata de mero descumprimento de deveres instrumentais, os quais não justificam a desconsideração das reduções realizadas, bem como a aplicação de penalidades tão severas, além do que, tais deveres, criados pela legislação do ICMS, apresentam-se para o sujeito passivo como deveres desprovidos de caráter patrimonial, voltados à apuração do tributo e seu recolhimento.

Assim, os “deveres instrumentais” representam obrigações que os contribuintes devem observar para permitir que o Estado-Administração possa saber do surgimento da obrigação tributária de recolher o tributo, alega, trazendo à baila os ensinamentos de Luciano Amaro, em trecho reproduzido.

Conclui que de tal lição do eminente jurista é possível extrair a conclusão de que deveres instrumentais prestam-se, única e exclusivamente, para o fim de se apurar e fiscalizar o cumprimento da obrigação principal, ou seja: a formalidade revestida pelo dever instrumental apenas se justifica enquanto seu cumprimento se presta ao fornecimento de informações ao órgão fiscalizador, com o propósito de que esse disponha de elementos suficientes para cumprir com seu dever.

Ocorre que, no caso destes autos, o suposto descumprimento dos deveres instrumentais em nada prejudicou tais procedimentos e não impediu que a fiscalização pudesse exercer a sua função primordial de fiscalizar e apurar o *quantum* de tributo era devido naquele exercício.

Dessa forma, sem pretender defender aqui a desnecessidade dos deveres instrumentais e, portanto, a plausibilidade de seu descumprimento, fato é que a exigência do cumprimento de tais deveres por parte da fiscalização, bem como a imposição de multas a eles relativas, devem guardar proporção e razoabilidade com aquilo a que se destinam, assecura.

A cobrança do tributo consiste em um poder-dever do Estado. Isso porque a lei que o institui impõe aos agentes da Administração o dever de exigi-lo do contribuinte, ao mesmo tempo que atribui a estes a competência para tanto, argumente.

Firma que devem as obrigações acessórias consistir em meio adequado para se buscar a finalidade a que se destinam, quais sejam, a fiscalização, apuração e cobrança do tributo por parte das autoridades competentes e não em instrumentos de expropriação de patrimônio do particular, sob pena de se agir com abuso de poder.

Isso significa que, ainda que houvesse o descumprimento das obrigações acessórias trazidas pela legislação estadual, o que se admite apenas a título argumentativo, não houve qualquer espécie de dano ao erário, nem recusa, por sua parte, em apresentar todas as informações e documentos para que a fiscalização pudesse efetivar a sua atividade fiscalizatória.

Traz julgado do STJ neste sentido, representado pela decisão no REsp 728.999/PR, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 26/10/2006, e ademais, conforme indicado na decisão ACÓRDÃO JJF Nº 0226-02/21-VD

acima transcrita, o artigo 112 do CTN consagra o princípio de proteção ao contribuinte de boa-fé, ao permitir a relevação das penalidades, levando em conta o elemento subjetivo representado pela intenção do contribuinte.

Revela que se tais princípios se aplicam às situações em que há cobrança do imposto, é ainda mais evidente a sua aplicação para as situações similares à presente, em que são impostas vultuosas penalidades em virtude do mero descumprimento de requisitos formais, invocando entendimento do autor Marco Aurélio Greco, que sustenta que nesses casos deveria ser afastada a aplicação de multa, com base no artigo 112 do CTN, cujo teor copia.

E mais. A desproporção e falta de razoabilidade na aplicação da multa ora questionada salta ainda mais aos olhos quando se nota que esta foi imposta à razão de 60% do valor do imposto supostamente não recolhido, assenta.

Isso significa que, na eventualidade de se entender que houve um descumprimento de deveres instrumentais, os quais, conforme restou amplamente demonstrado, não implicaram em inadimplemento de nenhuma obrigação principal, e nem em dano ao erário e diante disso, não há como se manter a cobrança dessa multa, tal qual efetivada no presente Auto de Infração, sendo impositiva a sua relevação, ou, ao menos, a sua redução, nos termos descritos abaixo, finaliza.

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 não cumpriu os devidos requisitos legais além de cercear a defesa da Autuada, sendo descabidas, pois, todas as exigências fiscais trazidas no presente lançamento, razão pela qual requer seja acolhida a preliminar de nulidade, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração.

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.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 174 e 175, esclarece que na impugnação apresentada, a empresa acostou às fls. 169 a 171 elementos que, efetivamente, contestam o levantamento, ainda que da forma parcial.

Faz referência às cópias dos Termos de Acordo firmados pelos destinatários C & A (nove estabelecimentos) e Ramiro Campelo Comércio de Utilidades Ltda., tendo o primeiro, de número 20063520090, sido revogado em 14/09/2009, razão pela qual não pode ser acatado, ao passo que o segundo se encontrava válido à época das operações realizadas, razão pela qual foram excluídas do levantamento as vendas destinadas a este contribuinte.

Indica que após as exclusões, o valor original de R\$ 369.854,13, foi reduzido para R\$ 234.334,22.

Conclui pelo cabimento parcial da autuação.

Apresentou documentos de fls. 176 a 178 e mídia de fl. 179.

Cientificado do teor da informação fiscal, por meio postal, conforme Aviso de Recebimento (fls. 181 e 182), o sujeito passivo retorna ao feito, para se manifestar no sentido de que (fls. 183 a 186), após resumir os fatos até então ocorridos, ter verificado que da análise dos documentos apresentados, os autuantes concluíram pela redução dos valores exigidos no presente lançamento fiscal, reduzindo o valor original de R\$369.854,13 para R\$234.334,22.

Com relação a referida redução, manifesta sua concordância com as razões e conclusões apresentadas pela d. autoridade autuante, tendo em vista que referidas operações realizadas com o estabelecimento “Ramiro Campelo Comércio de Utilidades Ltda.” se deram com o cumprimento das regras legais a elas aplicáveis, fato que foi totalmente comprovado no curso dos autos, sendo imperioso o reconhecimento da correção dos procedimentos adotados e valores de ICMS-ST recolhidos.

No entanto, com relação às demais operações objeto do presente auto de infração, reitera a necessidade de que também seja reconhecida a correção dos procedimentos levados à efeito, com a devida análise dos documentos e argumentos apresentados, da mesma forma que realizada para as operações realizadas com o estabelecimento “Ramiro Campelo Comércio de Utilidades Ltda.”

Pela correta e detida análise dos argumentos, provas e elementos apresentados pela Autuada em sua impugnação, se verificará que nenhum valor de ICMS-ST deixou de ser recolhido, bem como que procedeu corretamente ao aplicar a redução trazida pelo artigo 266, inciso XVII do RICMS/2012, restando imperioso o reconhecimento da improcedência integral do auto de infração ora combatido.

Com relação aos demais elementos trazidos no impugnação, após registrar o entendimento e manifestação do autuante, reitera todos os elementos anteriormente apresentados em sua

impugnação, sendo certo que uma análise detalhada dos elementos da autuação, bem como dos argumentos e provas apresentados não deixarão margem para dúvidas quanto à efetiva nulidade que macula o presente lançamento ou, ainda, quanto à necessidade de cancelamento das exigências fiscais nele consubstanciadas, diante da efetiva comprovação do correto recolhimento de ICMS-ST realizado, diante da estrita observância das regras legais impostas para a fruição da redução prevista no artigo 266, inciso XVII do RICMS/2012.

Nessa linha, lembra os elementos trazidos em sua impugnação nos tópicos:

Da Nulidade do Auto de Infração – Precariedade do lançamento – Erro na capitulação legal da infração;

Breves esclarecimentos acerca do contexto fático das operações objeto da presente autuação;

Da improcedência da Autuação - Regularidade das operações da Autuada;

Da impossibilidade de apenação da Autuada - Ausência de dano ao erário;

Incorreta aplicação da penalidade - Efeito confiscatório.

Por todo o exposto, mais uma vez reitera todas as suas alegações apresentadas em sede de impugnação, oportunidade em que pugna pela total improcedência do lançamento fiscal, com o reconhecimento de sua nulidade ou, caso assim não se entenda, com o cancelamento integral do crédito tributário ora exigido pelas razões de mérito apresentadas, bem como pelo arquivamento do processo, com base nos fundamentos e provas apresentados.

Chamado a se manifestar novamente sobre as arguições do contribuinte, um dos autuantes (fl. 191) registra carecerem de amparo os pleitos de nulidade e improcedência, reafirmando o cabimento parcial da autuação.

Foram os autos encaminhados para o CONSEF em 05/10/2021 (fl. 193), recebidos nesse órgão em 07/10/2021 (fl. 193-v), e encaminhados a este relator sem qualquer despacho.

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa, Dra. Daniela Cattucci Carone, OAB/SP 343.701, a qual em sede de sustentação oral,

Foram, igualmente, apresentados Memoriais ao Julgamento.

VOTO

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

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 06 a 31, impressa, de forma analítica, e em formato digital na mídia de fl. 32.

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, 129 do COTEB 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.

Feitas tais considerações, antes de mais nada, início pela apreciação da 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 dezembro de 2014 a março de 2016, 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 dezembro de 2014 a março de 2016, 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 regramento 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.

Quanto ao argumento de nulidade, diante do entendimento do contribuinte de que o autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher. E justifico: a infração se encontra estribada em levantamento e demonstrativo que atesta, de forma analítica, constante da mídia de fl. 32, indicando com a necessária precisão todos os elementos necessários para a perfeita cognição das mesmas, inclusive lista, documento a documento, aqueles que serviram de base para a autuação, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente à acusação posta.

Assim, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontram devidamente embasadas não somente nas informações contidas nos sistemas da Secretaria da Fazenda, as quais, o próprio contribuinte autuado carregou aos autos às fls. 170 e 171, além de elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando, pois, preenchidos todos os requisitos de

validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, além de sua EFD, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação posta, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir a acusação inserida no corpo do Auto de Infração.

Frente a eventual hipótese de haver reparos ou ajustes a serem feitos no lançamento, tal fato não o conduz, necessariamente a nulidade, vez que corrigível, mas sim, em nome da justiça fiscal, na redução ou mesmo exclusão, como proposto pelo autuante em sede de informação fiscal, em nada prejudicando o contribuinte autuado, ao contrário, reduzindo os valores inicialmente lançados.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários deles albergados pelo próprio autuante em sua informação fiscal, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante a garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, ainda que não o tenha feito, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido*

integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Quanto a eventual incorreção na indicação de dispositivo violado, igualmente não concorre para a nulidade do feito, até mesmo diante da previsão contida no § 1º do RPAF/99, o que me leva, igualmente, a afastar a arguição defensiva posta.

Além disso, o próprio contribuinte, como se observa na nota fiscal plotada em cópia na fl. 67, no campo “Descrição”, menciona o Convênio ICMS 135/06, ainda que o estado de São Paulo, onde se localiza, não seja signatário do mesmo.

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.

Logo, dou como superadas as questões preliminares, e adentro na argumentação de mérito.

Quanto a este, da leitura da acusação, bem como da própria peça de defesa, se observa que o sujeito passivo, que se encontrava inscrito no estado da Bahia, na condição de “contribuinte substituto/responsável ICMS destino”, estando localizado no município de Jundiá, São Paulo.

A arguição defensiva se pauta na negativa por parte da empresa autuada do cometimento de qualquer infração à legislação tributária, assegurando a correteza de seu procedimento em relação às operações sujeitas à substituição tributária, razão pela qual entende descaber qualquer penalidade, quando muito, a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Já os autuantes, em suas intervenções, acolhem os argumentos defensivos relativos unicamente à empresa Ramiro Campelo Comércio de Utilidades Ltda., mantendo os demais termos da autuação.

Da análise dos elementos que embasaram a autuação, bem como das assertivas defensivas, constato que a autuada, na condição de empresa que atuava na comercialização de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação, tendo em vista a não adesão do estado de São Paulo, unidade da Federação no qual se encontrava situada, aos termos do Convênio ICMS 135/06, o qual dispôs acerca da substituição tributária nas operações com aparelhos celulares e sim cards.

Seu texto, previa a possibilidade dos estados signatários de atribuir ao remetente situado em outra unidade da Federação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

Os produtos sujeitos à substituição tributária eram os terminais portáteis de telefonia celular, classificados na posição 8517.12.31 da NCM, os terminais móveis de telefonia celular para veículos automóveis, classificados na posição 8517.12.13 da NCM, outros aparelhos transmissores, com aparelho receptor incorporado, de telefonia celular, classificados na posição 8517.12.19 da NCM e os cartões inteligentes (smart cards e sim card), classificados na posição 8523.52.00 da NCM.

Diante do fato de o estado de São Paulo não ser signatário de tal Convênio, e tendo em vista o interesse em vender os produtos que comercializava, inseridos no corpo de tal instrumento normativo, o sujeito passivo requereu (fl. 150 a 156) e obteve mediante a celebração de Termo de Acordo obtido pela convalidação do Parecer 22905/2015 (fls. 162 a 166), a responsabilidade pela

retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou a entrada para uso ou consumo nas operações com componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação relacionados no Anexo 1 do RICMS/12, destinados a contribuintes localizados neste estado, na condição de contribuinte substituto.

Obrigava-se, inclusive, a atentar e atender à legislação vigente.

Neste ponto, o artigo 266, incisos XVII e XVIII do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores, assim previam:

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

(...)

XVII - das operações internas com aparelhos celulares, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), mediante autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, não sendo concedida àqueles que se encontrem com débito inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa;

XVIII - operações internas com Sim Card, destinados à utilização exclusiva em aparelhos celulares de tecnologia GSM, em 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), mediante autorização do diretor de administração tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, não sendo concedida àqueles que se encontrem com débito inscrito em dívida ativa, salvo se a exigibilidade estiver suspensa”.

Ou seja: a redução de base de cálculo estava condicionada a prévia autorização da SEFAZ em relação ao estabelecimento vendedor, cliente da autuada, e para efeito do cálculo da substituição tributária, esta redução deveria ser igualmente aplicada.

A autuada entendeu tão bem a acusação que, inclusive, invoca e transcreve a redação de tal artigo em sua impugnação.

Assim, deveria ter a empresa o rígido controle quanto àquelas empresas suas clientes, que se encontravam beneficiadas pela redução condicionada da base de cálculo nas operações com telefones celulares e sim cards.

Não foi o que ocorreu. Sem qualquer critério ou justificativa, passou a reduzir a base de cálculo do imposto indistintamente, o que ocasionou a autuação.

Interessante se notar equivaler a redução da base de cálculo a isenção do ICMS, nos termos de diversas decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), especialmente quando do julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, com repercussão geral reconhecida, julgado em conjunto com o RE 477.323 no qual se reafirmou a posição consolidada, segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do ICMS.

Desta maneira, se exige para aplicação do benefício da redução de base de cálculo a interpretação literal da norma consoante preconiza o artigo 111 do CTN, tendo a exatidão abrangido, de forma exclusiva, as vendas destinadas a contribuintes situados no Estado da Bahia que não contavam com a exigência do artigo 266, incisos XVII e XVIII do RICMS/2012, de acordo como já mencionado demonstrativo inserido na mídia de fl. 32 dos autos.

Assim, a planilha acostada pelos autuantes lança a diferença de imposto (imposto calculado com a base de cálculo cheia – imposto com redução de base de cálculo), apurando as diferenças.

E em mais uma prova de que entendeu plenamente a acusação formulada, a própria empresa trouxe aos autos a situação da empresa C & A, não mais amparada por tal benefício de redução na base de cálculo, bem como da empresa Ramiro Campelo Comércio de Utilidades Ltda., esta prontamente acatada pelos autuantes, os quais excluíram as operações do levantamento original, implicando em redução do valor lançado.

Entretanto, da mídia de fl. 32, existem, ainda, outras empresas, cuja prova de estarem amparadas pela autorização da repartição de sua circunscrição fiscal, condicionante para a redução da base de cálculo, não foram trazidas pela defesa. São elas, exemplificadamente, Nilo Barbosa dos Santos Gomes, Casa Costa Móveis Ltda., Loja Barreto de Departamento Ltda., Romário Anjos de

Oliveira – EPP, Ferreira Costa & Cia. Ltda., Mersan Comercial de Calçados Ltda., sendo esta última um caso digno de destaque, uma vez declarar a sua atividade preponderante o “comércio varejista de calçados”, e ter como atividade secundária “atividades de teleatendimento” de acordo com o site da Receita Federal do Brasil, disponível para consulta na internet, no endereço eletrônico https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp, dentre outros.

Desta forma, diante do fato de não terem sido colacionados aos autos a comprovação da regular situação de seus clientes para a obtenção do benefício de redução da base de cálculo do imposto a ser calculado e retido por substituição tributária, acolho os ajustes dos autuantes e tenho o lançamento como parcialmente subsistente em R\$247.840,62, correspondente as parcelas constantes no demonstrativo elaborado pelos autuantes e constante da mídia de fl. 180, de acordo com a seguinte demonstração:

2014

Dezembro R\$ 18.292,49

2015

Janeiro R\$ 731,74

Fevereiro R\$ 10.577,72

Março R\$ 20.354,64

Abril R\$ 47.293,34

Maiο R\$ 10.986,82

Junho R\$ 16.724,39

Julho R\$ 3.386,97

Agosto R\$ 8.417,68

Setembro R\$ 4.667,06

Outubro R\$ 1.591,22

Novembro R\$ 14.133,06

Dezembro R\$ 46.447,05

2016

Janeiro R\$ 16.074,15

Fevereiro R\$ 18.674,05

Março R\$ 9.488,24

Lembro o fato de ser a empresa recorrente na prática adotada e autuada neste processo, a se verificar no Acórdão CJF 0264-12/19, em julgamento realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 04/09/2019, por unanimidade não acolheu os argumentos recursais da empresa, mantendo a autuação, bem como o julgamento realizado nesta Junta de Julgamento Fiscal, relatado pelo ilustre julgador José Adelson Mattos Ramos, no Acórdão JJF 0054-02/19.

De igual modo, através do Acórdão CJF 342-12/20-VD, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal manteve a decisão contida no Acórdão JJF 0075-02/19, também desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, sobre o mesmo tema, igualmente relatado pelo mesmo julgador acima mencionado, em 09/04/2019.

Ou seja: a empresa autuada tem praticado reiteradamente o mesmo procedimento irregular ao longo do tempo.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como ilegal e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre

parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto).

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *“império da lei”* ou *“jus imperium”*.

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

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

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

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

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

Os Agentes Fiscais, no momento do lançamento tributário, devem, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja, inclusive de seu aplicador.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

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

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

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018 assim se pronunciou:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski)”.

Esclareço que a multa percentual aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, e não como pretende a autuada, descumprimento de obrigação acessória, pelo fato de que, em função do seu procedimento adotado o estado da Bahia recebeu menos imposto do que o devido e previsto na

legislação, pela aplicação incorreta de redução de base de cálculo, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, sequer reenquadramento da mesma por se apresentar correta, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado desse diploma legal, através da Lei 12.605/12, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Esclareço que a definição legal da “obrigação acessória” que se encontra no artigo 113, § 2º:

“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

E esta não é, seguramente, a hipótese dos autos.

Igualmente não há que se falar em aplicação do artigo 112 do CTN, pela inexistência de qualquer dúvida a respeito do comportamento fiscal da empresa.

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 que 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 **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **268616.0032/19-2**, lavrado contra **ALLIED S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$247.840,62**, acrescido a multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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 do CONSEF, 26 de novembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR