

**A. I. Nº** - 281081.0001/20-8  
**AUTUADO** - TIM S.A.  
**AUTUANTE** - RICARDO RODEIRO MACÊDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 05/01/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0247-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DO ICMS. Lançamento efetuado a crédito, mediante estorno de débito, para compensar débito fiscal tido como indevido constante em documentos fiscais emitidos. Falta de amparo legal ao procedimento adotado pelo contribuinte, nos termos do artigo 307 do RICMS. Não acolhidas as questões preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de janeiro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.010.076,44, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.06.01.** Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro e julho de 2018.

Diz o autuante: *“Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto.*

*A empresa TIM S/A, sucessora da TIM Celular, Inscrição Estadual 063.398.400, estornou irregularmente ICMS destacado em documento fiscal no seu livro de apuração de ICMS, nos meses de Janeiro/2018 no valor de R\$ 975.991,38 e Julho/2018 no valor de R\$34.085,06.*

*A TIM S/A, em resposta a intimação fiscal 47/2017, informou a fiscalização que ao emitir diversas notas fiscais de serviço de telecomunicação, destacou o ICMS sobre o valor total das notas fiscais emitidas aos clientes. A empresa diz que houve problemas em seu sistema de faturamento e, por erro, tributou serviços de valor agregado, que em seu entendimento, não eram tributados.*

*A empresa após detectar esse problema no seu sistema, decidiu utilizar o ICMS relativo ao serviço de valor agregado, destacado nas respectivas notas fiscais, na forma de créditos fiscais, diretamente em seu livro de apuração.*

*O regulamento de ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, no seu artigo 307, reza que o débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal. Vide abaixo:*

*Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*Como podemos observar, a empresa não poderia ter usado os respectivos créditos fiscais em seu livro de apuração de ICMS, visto que, trata-se de ICMS destacado em documentos fiscais.*

*Para restituição de ICMS destacado em documento fiscal, a empresa deve atender o que determinam os artigos 73 e 74 do RPAF/BA, aprovado pelo DECRETO nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999. O RPAF reza que:*

*‘Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.*

*§ 1º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.*

§ 2º A restituição total ou parcial do tributo deverá ser acompanhada da devolução, na mesma proporção, das multas e dos acréscimos tributários pagos a mais ou indevidamente.

§ 3º Caso o contribuinte possua débito constituído em caráter definitivo no âmbito administrativo, a importância a ser restituída será utilizada para quitação da dívida.

§ 4º Revogado

§ 5º A restituição de tributo ou penalidade autorizada pelo fisco ou nos termos do art. 78 deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que ocorreram os pagamentos indevidos.

Art. 74. A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda:

I - indicação do valor da restituição pleiteada;

II - indicação do dispositivo legal em que se funde o requerimento, e prova de nele estar enquadrado;

III - cópia do documento relativo ao recolhimento a mais ou indevido;

IV - outras indicações e informações necessárias ao esclarecimento do pedido'.

Conforme exposto acima, fica devidamente caracterizado, que a empresa utilizou de forma irregular, os respectivos créditos fiscais referentes ao período de janeiro/2018 e Julho/2018, contrariando frontalmente a legislação tributária do ICMS no Estado da Bahia.

Logo, por terem sido registrados em sua escrita fiscal de forma não prevista na legislação, é indubitoso que, o crédito fiscal, ora em lide, é indevido.

A legislação tributária corrobora que esses créditos, não podem ser lançados ao alvedrio do contribuinte, pois para serem devidamente utilizados, devem se submeter ao regramento estabelecido nos artigos 73 e 74 do RPAF/BA, DECRETO nº 7.629/99, e também no RICMS/BA, DECRETO nº 13.780/2012, no seu artigo 307.

Acrescentamos ainda que este fato, trouxe grave repercussão financeira nos recolhimentos do ICMS da empresa para o Estado da Bahia, visto que, a conta corrente da empresa para recolhimento de ICMS apresenta saldo sempre DEVEDOR.

Tudo apurado conforme EFD de Apuração do ICMS do contribuinte dos meses de janeiro/2018 e julho/2018, intimação fiscal 47/2017 e a resposta da empresa referente a intimação fiscal 47/2017. TUDO APENSOS AO PAF". (Mantida a redação original).

Tempestivamente, a autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 22 a 48, onde alega inicialmente ser sucessora por incorporação de TIM CELULAR S/A, e que não conseguiu realizar o protocolo presencial da impugnação, visto que o atendimento presencial foi suspenso por força do Decreto Estadual 19.549/2020, a partir do dia 23/03/2020 (segunda-feira), conforme comunicado divulgado pela SEFAZ/BA, razão pela qual enviou e-mail no dia 24/03/2020 para o Fale conosco SEFAZ/BA, indagando como deveria proceder nessa situação, ao que foi respondida da seguinte forma: "informamos que poderá enviar por Correios, guardando consigo a data da Postagem. Ver qual Inspeção pertence e o endereço – todas essas informações estão no site SEFAZ" (doc. nº 04).

No mesmo dia, a fim de obter mais um respaldo, entrou em contato por telefone com o Auditor-Fiscal Supervisor do Auto de Infração, para obter mais informações, tendo o mesmo informado que o protocolo deveria ser feito junto ao CONSEF, mas que tal órgão, devido às circunstâncias, provavelmente não estaria fazendo atendimento, esclarecendo que o protocolo poderia ser feito via Correios e confirmando a resposta anterior, e que a data da postagem seria considerada como aquela do protocolo.

Apenas para se resguardar, também no mesmo dia, entrou em contato por telefone com o CONSEF, tendo sido atendida por funcionário o qual confirmou que o órgão não estava fazendo atendimento, nem para o recebimento de petições, e por este motivo não viu alternativa senão a de protocolar a presente impugnação via Correios, cuja data da postagem é o dia 25/03/2020, considerando, ainda, que a SEFAZ/BA não disponibiliza o protocolo de forma eletrônica, segundo

se depreende da anexa “Carta de Serviços ao Cidadão” extraída em seu site (doc. nº 05), requerendo seja considerado este meio como válido para fins da tempestividade, razão pela qual se apresenta a defesa como tempestiva.

Após rememorar os fatos que levaram à autuação, esclarece ser sociedade cuja principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicação, tanto Serviço Móvel Pessoal – SMP, quanto Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC, em todas as modalidades, isto é: local, longa distância nacional e longa distância internacional, e no caso dos autos, as operações que deram origem aos estornos foram as prestações de SMP na modalidade pré-paga, as quais têm como destinatários os consumidores finais, pessoas físicas não contribuintes do imposto.

Argui que, ainda que o estorno se refira ao imposto destacado em documento fiscal, esse documento foi emitido a não contribuintes do imposto, ou seja, na hipótese dos autos não há que se falar na hipótese de os destinatários se creditarem do imposto que foi objeto de estorno, sendo que o artigo 307, do RICMS/2012, veda o estorno de tributo destacado em documento fiscal, justamente para evitar situações em que o destinatário de boa-fé aproveite créditos de ICMS que foram destacados em notas fiscais de venda de bens ou mercadorias, ou de prestações de serviços, mas sem o correspondente recolhimento aos cofres públicos.

Diz que o destaque do ICMS nos documentos fiscais emitidos não traz qualquer reflexo fiscal, pois tal imposto não é passível de aproveitamento pelos tomadores dos serviços, não estando, portanto, sujeita à vedação trazida pelo supracitado dispositivo legal, e consequentemente, não há que se falar no cometimento da infração.

Frisa que como visto acima, as operações que deram origem aos estornos foram as prestações de SMP na modalidade pré-paga, as quais têm como destinatários os consumidores finais, pessoas físicas não contribuintes do imposto, e para tanto, emite as correspondentes Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST) por ocasião da ativação dos créditos de telefonia (recargas) pelos usuários finais, com destaque do imposto sobre a parcela desses créditos que se destinar à prestação do serviço de comunicação que se efetivar, nos termos do Convênio ICMS nº 55/2005.

Justifica que, devido a um erro sistêmico ocorrido nos períodos de apuração de janeiro e julho de 2018, não procedeu ao rateio do imposto referente aos serviços pré-pagos faturados por meio da série G das NFSTs, ocasionando, portanto, em erro na apuração da base de cálculo do ICMS, visto que o imposto acabou incidindo sobre a parcela da NFST correspondente ao Serviço de Valor Adicionado (SVA) prestado.

Tendo verificado tal equívoco nos próprios períodos de apuração, procedeu ao estorno de parte do ICMS destacado em tais NFSTs (relativo ao SVA), a fim de evitar o recolhimento a maior do imposto, lançando-os como “OUTROS CRÉDITOS PRÉ PAGO SÉRIE G” em janeiro de 2018, no valor de R\$975.991,38, e como “OUTROS CRÉDITOS FATURAMENTO PRE PAGO - 07/2018”, em julho de 2018, no valor de R\$34.085,06, alega.

Fala não haver dúvida de que as operações sobre as quais recaiu o ICMS estornado não devem ser tributadas, por não se referirem a prestação de serviços de telecomunicações, tanto que não há qualquer questionamento por parte da Fiscalização Estadual neste sentido, tendo a acusação se restringido ao alegado descumprimento de questões procedimentais para validar este estorno, e neste contexto, de plano, resta afastada a possibilidade de manutenção da glosa realizada por meio do Auto de Infração ora impugnado, eis que a eventual inobservância de procedimento formal pelo contribuinte não pode inviabilizar o direito ao estorno, quando este é líquido e certo, pois o Fisco jamais poderia forçar o contribuinte à quitação de um imposto sobre prestações reconhecidamente não tributadas (como é o caso dos autos), levando-o, posteriormente, ao caminho da restituição do indébito, o que configuraria verdadeiro arbítrio fiscal, repudiado pela Constituição Federal de 1988 e pelo Supremo Tribunal Federal desde a década de 1960.

Discorre sobre a certeza e liquidez do estorno realizado, a fim de evidenciar ainda mais a improcedência do Auto de Infração, entendendo não ter como prosperar a glosa dos estornos

efetuados, tendo em vista que dizem respeito ao ICMS que incidiu sobre SVA prestados aos usuários finais de SMP na modalidade pré-paga, que, sob hipótese alguma, confundem-se com a prestação de serviços de comunicação de que trata o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996, por não implicarem no estabelecimento de uma relação comunicativa entre duas pessoas (emissor e receptor).

Pontua que os SVA relacionados ao período de apuração de janeiro de 2018 se encontram descritos e detalhados na anexa planilha (doc. nº 06), e o SVA relacionado ao período de apuração de julho de 2018 encontra-se descrito e detalhado na anexa planilha (doc. nº 07), e, com efeito, com o desenvolvimento dos serviços de telecomunicação, em especial em decorrência da possibilidade de conexão à internet diretamente dos aparelhos telefônicos, as operadoras de telefonia passaram a possibilitar aos seus usuários o acesso a aplicativos e conteúdo a serem utilizados nos seus aparelhos telefônicos, sendo que via de regra, esses aplicativos e conteúdo são obtidos pelos usuários finais junto às empresas que os distribuem, de modo que cabe à empresa somente a tarefa de intermediar o acesso (mediante a prestação de serviços de comunicação específicos, denominados serviços de dados) e, ainda, promover a cobrança junto ao usuário pela aquisição dos aplicativos e respectivos conteúdos.

Esclarece que a partir do seu aparelho telefônico, o usuário final acessa uma determinada página na internet, ou mesmo na intranet, na qual seleciona os aplicativos e conteúdos da sua preferência, e realiza o seu download, para, dessa forma, poder utilizá-los diretamente do seu aparelho telefônico, transcrevendo o teor dos dispositivos legais citados.

Aduz serem esses aplicativos e conteúdos normalmente vídeos, músicas, ringtones (toques de telefone), imagens, jogos, notícias, GPS (Sistema de Posicionamento Global) e softwares diversos, registrados nas NFST por ela emitidas, e por esse motivo, tem-se que o fornecimento desses aplicativos e conteúdos, por si só, jamais poderá ser considerado como prestação de serviços de comunicação, apto a atrair a incidência do imposto estadual, vez que, evidentemente, os serviços de dados necessários à realização do download desses aplicativos e conteúdos, por consistirem em serviços de comunicação, são devidamente submetidos à incidência do ICMS.

Ressalta, portanto, a não incidência sobre os SVA (cuja cobrança é realizada, em muitos casos, em um valor fixo, como é a hipótese dos SVA relacionados ao período de apuração de julho de 2018), que não se confunde com o de telecomunicação que lhe dá suporte, nos termos estabelecidos no artigo 61, da Lei Federal nº 9.472/1997 (Lei Geral das Telecomunicações), cujo teor reproduz.

Aponta o fato da Resolução nº 73/1998, da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, em seu artigo 3º, ratificar as disposições da Lei Federal nº 9.472/1997, para dizer que os serviços de valor adicionado não se confundem com serviços de telecomunicações, consoante transcrição.

Aduz que não poderia ser diferente, pois a hipótese de incidência do ICMS comunicação consiste em obrigação de fazer, que pressupõe a existência dos seguintes elementos: onerosidade da prestação; utilização de um canal entre emissor e receptor; e transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos, sendo que a ausência de quaisquer dos elementos acima elencados acarreta a inexistência de prestação de serviço de comunicação.

Argumenta que o prestador do serviço, entretanto, não é aquele que apenas possui liame com o meio. Inobstante, para que determinada atividade seja classificada como serviço de comunicação, sujeita ao ICMS, não basta que a empresa forneça meios para a consecução da comunicação, é necessário que ela efetivamente possibilite a oferta onerosa de transmissão e recepção das informações, invocando a doutrina de Ricardo Lobo Torres e Roque Carrazza.

Conclui estar claro a incidência do ICMS somente diante de uma prestação de serviço de comunicação, que se dá apenas quando um terceiro fornece, em caráter oneroso, os meios para que emissor e receptor possam trocar mensagem, e fora de tal hipótese, não há que se falar em tributação por meio do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, sendo este, inclusive, o entendimento pacífico do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que tem afastado a incidência

do ICMS sobre os SVA, pois estes não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, conforme se observa das ementas que colaciona: Portanto, por não se confundir com serviço de telecomunicação, os SVA prestados não sofrem a incidência do ICMS, razão pela qual devem ser cancelados os débitos ora vergastados.

Aborda a seguir que, conforme se infere da leitura da autuação ora impugnada, a Fiscalização Estadual concluiu que a empresa teria estornado irregularmente o ICMS destacado em documentos fiscais, em desacordo com o artigo 307, do RICMS/2012, e segundo o entendimento da Fiscalização Estadual, deveria ter apresentado pedido de restituição, nos termos dos artigos 73 e 74 do Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Se posiciona no sentido de que eventual inobservância de mera formalidade legal não tem o condão de tornar ilegítimos os estornos de débitos a que tem direito, eis que estes são manifestamente líquidos e certos, conforme evidenciado nos tópicos acima e, ainda, porque a Fiscalização Estadual promoveu as devidas verificações e conferiu todos os lançamentos realizados nos seus livros fiscais sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas, tendo encerrado os trabalhos sem qualquer questionamento acerca da liquidez e certeza dos estornos realizados.

Neste contexto, ainda que se entenda pelo cometimento de eventual irregularidade de sua parte, a única infração apontada no lançamento fiscal foi a indicação de inobservância do procedimento previsto nos artigos 73 e 74 do Decreto Estadual nº 7.629/1999, para que formalizasse um requerimento perante a repartição fazendária de sua circunscrição, a fim de obter autorização para o lançamento do estorno em sua escrita fiscal, não havendo fundamento para manter a glosa dos estornos, com a consequente exigência dos débitos compensados em conta gráfica, tendo em vista que eventual irregularidade deveria ter sido arguida pela Fiscalização Estadual por ocasião da lavratura do Auto de Infração, o qual foi formalizado única e exclusivamente em detrimento da suposta inobservância da formalidade prevista na legislação estadual, arremata.

Garante não ter havido violação material das normas atinentes ao direito creditório ou deficiência na apuração realizada, certamente que não podem ser glosados os estornos por ela aproveitados, inclusive em recentíssimo julgado proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF/BA, o não cumprimento das regras para a escrituração estatuídas no RICMS/2012-BA, não veda o uso de créditos legalmente permitidos, conforme depreende-se do trecho extraído do voto condutor no Acórdão JF nº 0219-03/19, copiado.

Ainda que se entenda que a Fiscalização Estadual não reconheceu a legitimidade dos estornos glosados, mas tão somente deixou de apreciá-la neste momento, considerando o escopo do presente Auto de Infração, nada impede que seja aberta nova ação fiscal para análise da validade de tais estornos de débitos do ICMS, conforme se depreende do artigo 2º do RPAF/99 (reproduzido), o Processo Administrativo Fiscal deve seguir com a prevalência da verdade material e o informalismo, sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, conclui.

Assim, vê que a infração constante da autuação ora impugnada, depende, exclusivamente, de apreciação da verdade material, que pode ser encontrada através dos documentos que instruem a presente impugnação, inclusive, tudo leva a crer que o Fisco Estadual encontrou a verdade que se faz mister para a averiguação do seu direito creditório, na medida em que, da análise dos documentos apresentados na fase de fiscalização, em nenhum momento questionou a natureza dos créditos aproveitados, e, tendo prestado todas as informações necessárias para a análise da validade dos estornos promovidos, vê-se que o estorno de débito, sem a prévia autorização da Fiscalização Estadual, não tem o condão de tornar indevidos tais créditos, de forma a justificar a glosa feita através do Auto de Infração ora impugnado.

Menciona que em caso semelhante ao aqui tratado, autuações desta natureza têm sido canceladas pelos nossos Tribunais Administrativos, trazendo decisões do Conselho de Contribuintes do estado do Rio de Janeiro.

Tem como evidenciado que os presentes débitos de ICMS são completamente improcedentes, razão pela qual confia no cancelamento integral do presente Auto de Infração, entretanto, caso assim não entenda que os elementos trazidos para a comprovação da improcedência da exigência fiscal sejam insuficientes, o que admite apenas para fins de argumentação, protesta, desde já, pela realização de diligência, nos termos do que dispõe os artigos da legislação estadual, bem como em atenção ao princípio da busca da verdade material, sendo este um dos princípios norteadores do processo administrativo no Estado da Bahia, conforme dispositivos mencionados acima.

Aborda a seguir, não merecer subsistir a cobrança da multa de ofício proporcional ao valor do estorno glosado, pois a razão da multa ser proporcional é simples: essa penalidade é reservada para aqueles contribuintes que realizaram estornos de débitos quando não tinham esse direito. Assim, a multa proporcional tem a função de, ao mesmo tempo, sancionar os contribuintes pelo estorno ilegítimo, bem como não os incentivar à reiteração dessa prática, o que não é o caso presente, tendo realizado estornos de débitos legítimos, motivo pelo qual merece ser cancelada a multa aplicada na presente autuação e nesse sentido, os Tribunais Administrativos pátrios têm se manifestado enfaticamente em caso similar ao presente, quando há o aproveitamento de créditos legítimos, trazendo exemplos de decisões no sentido de sua tese, cujo teor traslada.

Não obstante, mesmo que se entenda que a conduta praticada seja passível de penalidade, sob o ponto de vista formal, se mostra totalmente inofensiva ao bem jurídico que se pretende tutelar, qual seja o patrimônio público, não constituindo uma infração sob o aspecto material, de forma que tal conduta deve ser excluída do âmbito punível, em observância ao princípio da ofensividade como pressuposto do *jus puniendi*, argui.

Aduz que da simples leitura da autuação em questão, percebe a ausência de qualquer dolo ou prejuízo ao fisco, o que, por sua vez, permite a flexibilização do artigo 136, do CTN, frente ao princípio da equidade, sendo que entendimento contrário ao acima exposto estará desprezando o que há de mais fundamental na norma penal, que é o seu aspecto valorativo (material), o qual reside justamente na proteção dos bens jurídicos, tais como, a vida, a integridade física, incolumidade pública, o patrimônio, privado ou público, a arrecadação tributária, dentre inúmeros outros.

Ressalta que a jurisprudência já houve por bem afastar a imposição de penalidade quando não verificado qualquer ato lesivo aos cofres públicos, de modo que o mero descumprimento de obrigação acessória, sem dolo e quando a obrigação principal foi devidamente adimplida, enseja o afastamento da penalidade aplicada, trazendo como paradigma a decisão do STJ, Primeira Turma, no Recurso Especial nº 1.125.348/SP. Relator Ministro Sérgio Kukina, DJ 03/03/2015.

Aponta ter o montante de R\$606.045,87, lançado a título de cobrança de multa de ofício, ultrapassar os limites da razoabilidade e proporcionalidade, e quanto à necessidade de observância à razoabilidade e à proporcionalidade em casos como o presente, faz-se fundamental o respeito ao que determina a jurisprudência do STJ, no REsp nº 728.999/PR, Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux, DJ 26/10/2006).

Firma ser o entendimento esposado por meio do julgado acima muito bem complementado pelos ensinamentos de Luciano Amaro, consoante reprodução, e neste contexto, a jurisprudência pátria vem afastando a cobrança desse tipo de multa formal, inclusive, exigindo que a penalidade seja apurada de acordo com critérios objetivos que guardem relação com o prejuízo causado ao erário público, trazendo exemplificativamente decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, 19ª Câmara Cível. AgIn nº 0037544-90.2018.8.19.0000, Relator Desembargador Lúcio Durante, DJe 09/01/2019, tendo a doutrina confirmado a impossibilidade de manutenção de penalidades absolutamente irrazoáveis e desproporcionais, conforme dispõe Ricardo Corrêa Dalla, em trecho trazido.

Ressalta que a Corte Suprema decidiu que a matéria relacionada sobre o caráter confiscatório e desproporcional de multa aplicada à operação que não gerou débito tributário, possui relevância

nacional e repercute sobre toda a sociedade, sendo que o tema será tratado no julgamento do Recurso Extraordinário 640.452/RO, atualmente sob relatoria do Ilustre Ministro Luiz Barroso, em que se questiona a incidência da multa de ofício pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme se verifica da Ementa transcrita, que reconheceu a repercussão geral, devidamente reproduzida.

Deste modo, tem como necessário o cancelamento da vultuosa quantia de R\$606.045,87, a título de multa de ofício, na medida em que tal manutenção caracteriza violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que norteiam o processo administrativo tributário, assim como, deve ser seguido entendimento firmado pelo STF sobre a matéria, e ainda que assim não se entenda, na pior das hipóteses, caberia tão somente a exigência de multa formal pela irregularidade no estorno de débitos sem a prévia apresentação de requerimento administrativo, o que não é o caso da multa de ofício aplicada na presente autuação, cuja previsão, segundo o artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei Estadual nº 7.014/1996, transcrita em seu texto.

Aponta não existir penalidade específica para estra infração prevista na legislação baiana, devendo ser aplicada, na pior das hipóteses, a penalidade de que trata o artigo 42, inciso XXII, da Lei Estadual nº 7.014/1996, igualmente reproduzido.

Reforça o entendimento de dever ser cancelada a multa de ofício exigida na autuação e, caso assim não se entenda, esta deve, ao menos, ser substituída pela multa formal por alegado descumprimento de obrigação acessória, prevista no artigo 42, inciso XXII da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Diante do exposto, requer o cancelamento do Auto de Infração, eis que os estornos de débitos em questão foram realizados em absoluta observância à legislação pertinente, informando o endereço dos seus procuradores, e indicando que qualquer comunicação deve ser dirigida aos mesmos, conforme indicação.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 140 a 144, indica, após resumir os termos da defesa, ter a empresa ao operar da forma descrita na peça apresentada, creditando o erro a problema em seu sistema de faturamento, tributando serviços de valor agregado (SVA), que em seu entendimento não eram tributados, e constatando tal fato, decidiu utilizar o ICMS destacado, na forma de créditos fiscais, diretamente em seu livro de apuração, infringiu frontalmente o RICMS/BA no seu artigo 307, cujo teor transcreve.

Observa, da leitura de tal dispositivo, que não poderia ter a autuada utilizado os respectivos créditos fiscais em seu livro de Apuração de ICMS, uma vez estar o imposto destacado em documentos fiscais.

Informa que para restituição do imposto destacado em documento fiscal, deve a empresa atender ao que determinam os artigos 73 e 74 do RPAF/99, reproduzidos.

Frisa ficar devidamente caracterizado ter a empresa utilizado de forma irregular os respectivos créditos fiscais, por descumprimento da legislação tributária do estado da Bahia, sendo os créditos fiscais ora em lide, indevidos, diante do fato de terem sido registrados na escrita fiscal de forma não prevista na legislação.

Tem como equivocada afirmação da defesa de que, embora o estorno se refira a imposto destacado em documento fiscal, o documento foi emitido a não contribuintes do imposto (clientes), não trazendo reflexo fiscal, pois tal imposto não é passível de aproveitamento de crédito fiscal pelos clientes, não havendo que se falar em cometimento de infração.

Esclarece que o valor do ICMS está embutido no preço do serviço, de modo que o ônus econômico é repassado ao consumidor, sendo a autuada apenas mera repassadora do imposto ao estado da Bahia, tendo em vista ser seu cliente, na condição de consumidor final, quem, efetivamente, sofre o “ônus financeiro” do tributo destacado na nota fiscal, reforçando que o valor total da nota fiscal foi cobrado do cliente, porém o imposto não foi repassado para os

cofres públicos, se apropriando do mesmo, fato grave que se caracteriza como apropriação indébita do imposto.

Relembra que o crime de apropriação de indébito tributário se encontra descrito na lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (8.137/90), artigo 2º, inciso II.

Menciona que no julgamento do HC 399.109 pela 3ª Seção do STJ, se entendeu que também configura crime de apropriação indébita tributária o destaque do ICMS na nota fiscal, sem o respectivo recolhimento do imposto devido em operações próprias, cujo “ônus financeiro” foi repassado no preço pago pelo consumidor final, fato acontecido no presente Auto de Infração.

De igual forma, cita ter o STF analisado a questão, no Habeas Corpus 163.334, entendendo, por maioria, que configura crime contra a ordem tributária o não pagamento do ICMS próprio destacado na nota fiscal e declarado ao Fisco.

Acrescenta que a falta de recolhimento deste imposto destacado trouxe repercussão financeira nos recolhimentos de ICMS para o estado da Bahia, visto que o saldo da conta corrente para recolhimento do imposto sempre se apresenta devedor, tendo a infração sido apurada através da EFD do contribuinte, sendo objeto de intimação fiscal 47/2017, e a resposta da empresa, devidamente apensados aos autos, o que o faz manter na íntegra a autuação.

Se posiciona contra a realização de diligência, visto que o lançamento contém todas as informações e provas necessárias para a correta análise dos fatos apurados, se revelando o pedido procrastinatório, invocando o artigo 147 do RPAF/99, copiado.

Quanto à multa aplicada, diz ser a mesma legal, amparada na Lei 7.014/96, não tendo caráter abusivo ou confiscatório, tendo em recentes decisões, o STF imposto limite ao percentual de multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco, trazendo como exemplo decisão do Ministro Roberto Barroso neste sentido.

Em relação às questões ligadas à constitucionalidade aventada pela empresa, invoca o artigo 167, inciso I do RPAF/99.

Conclui reiterando a procedência do Auto de Infração.

Em 27/07/2020, o feito foi convertido pela Junta de Julgamento Fiscal, à unanimidade de seus membros, em diligência dirigida à Inspeção de origem, a fim de que se intimasse a empresa autuada a comprovar a idoneidade e origem dos créditos fiscais ora discutidos, mediante apresentação de documentação neste sentido, designar o autuante ou estranho ao feito para analisar os elementos apresentados pela empresa, convalidando ou não a higidez dos mencionados créditos fiscais, e emitindo parecer circunstanciado acerca dos mesmos, devendo do seu resultado ser intimado o contribuinte, mediante entrega do resultado da mesma, contra recibo, com concessão de prazo para manifestação de dez dias para, querendo, se manifestar (fls. 148 e 149).

Em atenção ao quanto determinado, o autuante (fls. 154 a 156), informou não caber ao Conselho intimar a empresa para apresentar qualquer documentação para demonstrar a idoneidade e origem dos créditos fiscais, visto não ser este o fato gerador da autuação, não tendo, em momento algum, questionado a veracidade ou legalidade de quaisquer documentos fiscais.

Indica ter sido o contribuinte autuado, exclusivamente, pelo estorno irregular de débito fiscal, proveniente de ICMS destacado em documento fiscal emitido pela mesma, estando a autuação totalmente amparada na legislação tributária do estado da Bahia.

Esclarece que a autuada ao estornar débito de ICMS, referente a imposto destacado em documento fiscal, diretamente em seu livro fiscal, infringiu frontalmente o RICMS/12, no seu artigo 307, devidamente reproduzido.

Pontua que a empresa jamais poderia ter utilizado os respectivos créditos fiscais no seu Livro de Apuração do ICMS, visto de tratar de imposto destacado em documento fiscal, situação em que



somente cabe pedido de restituição, caso seja realmente indevido, nos termos dos artigos 73 e 74 do RPAF/99, transcritos.

Indica estar o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria/serviço, de modo que o ônus econômico da tributação é repassado ao consumidor.

Fala ser a autuada mera repassadora do ICMS ao estado da Bahia, tendo em vista que é seu cliente, na condição de consumidor final, quem efetivamente sofre o “ônus financeiro” do tributo destacado na nota fiscal, e antes de entrar com pedido de restituição tem a obrigação de ressarcir todos seus clientes, com o valor do ICMS, que alega ter sido cobrado indevidamente, e somente após devolução do imposto, poderá pleitear a restituição.

Aponta não ter sido comprovado ou informado ter devolvido os valores aos seus clientes, uma vez ter os valores totais das notas fiscais foram cobrados dos mesmos, porém não houve o repasse do imposto retido aos cofres do estado da Bahia, se apropriando indevidamente do imposto, fato que caracteriza como grave e como apropriação indevida do imposto.

Tece considerações acerca do crime de apropriação indébita, e da Lei 8.137/90, invocando decisão da 3ª Sessão do STJ, quando da apreciação do HC 399.109, a qual entendeu também se configurar crime de apropriação indébita tributária o destaque do ICMS na nota fiscal sem o respectivo recolhimento do imposto devido em operações próprias, cujo “ônus financeiro” foi repassado no preço pago pelo consumidor final, hipótese do Auto de Infração em lide.

Destaca, de igual modo, decisão do STF no Recurso em Habeas Corpus 163.334, no mesmo sentido.

Acrescenta que a falta deste recolhimento do ICMS destacado, trouxe repercussão financeira nos recolhimentos do imposto para o estado da Bahia, visto sempre o saldo da conta corrente da empresa se apresentar devedor, razão pela qual mantém a autuação.

Finaliza, informando não caber intimar a defesa para apresentar nenhuma documentação para demonstrar a idoneidade e registros dos créditos fiscais, visto que não foi esse o fato gerador da autuação, conforme exposto em informação fiscal prestada.

Solicita a continuidade do julgamento, visto que todos os elementos probatórios se encontram apensos ao processo.

Em 31/05/2021, diante de tal informação, e o não cumprimento da diligência, a mesma foi reiterada (fls. 159 a 163).

Às fls. 168 a 170, o autuante esclarece ter intimado a autuada a demonstrar a origem e idoneidade dos créditos fiscais, a qual, em resposta informou que os mesmos se originaram no momento em que emitiu as notas fiscais de telecomunicação a seus clientes, quando seu sistema de faturamento apresentou “erro sistêmico” e tributou todos os serviços SVA junto com os serviços de voz, ocorrendo, pois, destaque de ICMS nas notas fiscais emitidas para seus clientes.

Reproduz indicar a autuada que tais serviços SVA não são tributados pelo ICMS e que por engano, houve a tributação dos mesmos.

Diante de tais respostas, tece as seguintes considerações:

Ter sido o contribuinte autuado, exclusivamente, por estorno irregular de débito fiscal, proveniente de ICMS destacado em documento fiscal emitido, confessado explicitamente em sua resposta ao Fisco, situação prevista no artigo 307 do RICMS/12 que somente admite o estorno ou anulação do débito fiscal quando não se referir a valor constante em documento fiscal, consoante transcrição.

Aponta que jamais poderia ter a autuada utilizados os respectivos créditos fiscais em seu livro de Apuração de ICMS, visto se tratar de imposto destacado em documentos fiscais, estando evidente o fato de a autuação se amparar totalmente na legislação tributária do estado da Bahia, frontalmente infringida por tal procedimento.

Em relação à idoneidade do crédito fiscal, explicita se encontrar legalmente impedido de proceder a tal análise, via diligência, ou informação fiscal, tendo em vista o disposto nos artigos 73 e 74 do RPAF/99, copiados, estando ao seu ver, evidenciados, não lhe permitir a legislação validar créditos fiscais de ICMS destacado em documento fiscal, através do procedimento administrativo de informação fiscal ou diligência, sendo que a única via processual permitida é por intermédio de restituição.

Ressalta que em momento algum, devido às restrições legais impostas, questionou a veracidade ou legalidade dos créditos fiscais, mantendo integralmente a autuação.

Intimado do teor do resultado do “cumprimento da diligência”, o contribuinte retorna ao feito (fls. 179 a 186), se manifestando no sentido de que a situação em exame não se enquadra no artigo 307 do RICMS/12, pois tal dispositivo veda o estorno de tributo destacado em documento fiscal, para evitar que o destinatário de boa fé aproveite os créditos de ICMS que não tiveram o correspondente recolhimento aos cofres públicos, uma vez que no caso presente, as operações que deram origem aos estornos foram as prestações de Serviço Móvel Pessoal – SMP na modalidade pré-paga, as quais tem como destinatários os consumidores finais não contribuintes do imposto.

Tem como demonstrado na impugnação apresentada, que o destaque do ICMS estornado recaiu indevidamente sobre a Prestação de Serviço Adicionado – SVA, o que reforça a improcedência da cobrança do imposto autuado, pois tais operações não devem ser tributadas de qualquer maneira.

Frisa que a fim de reforçar que as operações autuadas dizem respeito a prestação de SVA, mesmo inexistindo questionamento por parte da fiscalização sobre a natureza de tais operações, vez ter a acusação se restringido ao alegado descumprimento de questões procedimentais, apresentou detalhadamente os regulamentos dos serviços autuados, além das informações constantes do seu sítio eletrônico, que corroboram o entendimento de que devem ser cancelados os débitos vergastados.

Destaca, que eventual inobservância de mera formalidade legal não tem o condão de tornar ilegítimos os estornos de débitos a que tem direito, eis que são estes manifestamente líquidos e certos, conforme evidenciado ao longo dos autos, e ainda por que a fiscalização promoveu as devidas verificações e conferiu os lançamentos realizados nos seus livros fiscais, sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas, tendo encerrado os trabalhos fiscais sem qualquer questionamento acerca da liquidez e certeza dos estornos realizados.

Tem como demonstrado não haver fundamento para se manter a glosa dos estornos, tendo em vista que eventual irregularidade deveria ter sido arguida, quando da lavratura do Auto de Infração, o qual foi formalizado única e exclusivamente em detrimento da suposta inobservância da formalidade prevista na legislação estadual.

Não havendo violação material das normas atinentes ao direito creditório ou deficiência na apuração realizada pela empresa, certamente não podem ser glosados os estornos por ela aproveitados, arremata.

Menciona a determinação da diligência pela Junta de Julgamento Fiscal, em atenção ao princípio da verdade material, um dos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, copiando trecho da mesma.

Relata que mesmo tendo apresentado documentos e esclarecimentos acerca da higeidez dos créditos ora discutidos, as conclusões da diligência esquivaram-se de analisar a demanda determinada, conforme parte reproduzida.

Pede vênia para afirmar não caber à auditoria, por ocasião de cumprimento do quanto determinado, decidir não analisar a validade dos créditos discutidos, com base em interpretação da legislação processual, que entende sequer se mostrar adequada.

Após transcrever o teor do artigo 150 do RPAF/99, afirma que não somente é permitido pelo mesmo a investigação da verdade material, como esta investigação faz parte da própria definição do referido ato processual.

Desta forma, entende que somente cabe a determinação para que o feito retorne à Inspeção de origem, para que seja feita a análise dos créditos nos termos determinados.

Ressalta, novamente, a importância na análise da idoneidade dos créditos, mencionando recente decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão JJF 0219-03/19, cujo trecho do voto condutor reproduz.

Inferir que tudo leva a crer que o Fisco encontrou a verdade que se faz mister para a averiguação do seu direito creditório, na medida em que, da análise dos documentos apresentados, quando da fiscalização, em nenhum momento questionou a natureza dos créditos aproveitados, e insistiu em não o fazer, mesmo após a apresentação da documentação durante a diligência.

Tendo prestado todas as informações necessárias para a análise da validade dos estornos promovidos, vê-se que o estorno de débito, com a prévia autorização da fiscalização estadual, não tem o condão de tornar indevidos tais créditos, de forma a justificar a glosa feita através do Auto de Infração ora impugnado, aduz.

Conclui no sentido de que, se não houve violação material das normas atinentes ao direito creditório ou deficiência na apuração realizada pela empresa, certamente não podem ser glosados os estornos.

Ante o exposto, requer sejam os autos novamente remetidos à Inspeção de origem, a fim de que seja feita a análise da higidez dos créditos, nos termos determinados pela Junta de Julgamento Fiscal, ou, sucessivamente, caso se entenda que as conclusões contidas às fls. 168 a 170 são no sentido de que a análise dos documentos apresentados na diligência, a auditoria convalidou a higidez dos créditos apresentados, seja provida a impugnação, para cancelar o Auto de Infração eis que os estornos dos débitos em questão foram realizados em absoluta observância à legislação pertinente.

Em nova intervenção à fl. 189, o autuante esclarece que em nenhum momento considerou os créditos utilizados pela autuada como legítimos, uma vez que tal análise somente poderia ocorrer após requerimento de restituição, na forma regulamentar.

Finaliza, mantendo os termos da autuação, visto que os elementos probatórios se encontram apensos ao processo.

Foram os autos remetidos para instrução pelo órgão preparador em 18/11/2021 (fl. 190), recebidos no CONSEF em 19/11/2021 e encaminhados a este relator em 22/11/2021 (fl. 190-v).

De igual modo, foram distribuídos memoriais ao julgamento, estando presente na sessão o advogado da empresa Dr. Túlio Gustavo Teixeira Souza, OAB/RJ 227.574, o qual, em sede de sustentação oral, após firmar a completude do relatório, no que diz respeito ao mérito, explicita inexistir dúvidas ser o objeto da autuação relacionado ao SVA que não integra a base de cálculo do ICMS, invocando, inclusive, recente decisão do STF sobre streamings e software.

Salienta que erro sistêmico em seu sistema de faturamento implicou na tributação do SVA, serviço não tributado, o que motivou o estorno efetuado.

Fala ter sido esclarecido ao autuante por ocasião da diligência, inexistirem valores a ser ressarcidos aos clientes, vez ser na modalidade pré-pago, quando da ativação dos créditos, não havendo tributação neste momento, e sim, na ativação do serviço, negando qualquer apropriação de valores indevidos ou repassados aos clientes, sendo tal fato esclarecido de forma detalhada pela área fiscal da empresa ao autuante naquela oportunidade.

Reproduziu o teor da manifestação da área técnica da empresa, especificamente o item 4 (fls. 171 a 175 dos autos), nos seguintes termos:

*“Pergunta 4. Informar ao FISCO se o ICMS indevidamente destacado nas NFSTs já foi efetivamente devolvido aos seus clientes, visto que são eles que efetivamente arcaram com custo do imposto em suas faturas de cobrança.*

*CT \_ Resp.:*

*Não há valores a serem devolvidos aos clientes e nessas operações de Pré-Pago o custo do imposto presente no preço cobrado foi diferente daquele indicado na nota fiscal. Considerando que o desembolso financeiro do cliente acontece antes da ocorrência do fato gerador e que no momento da destinação (fato tributável) o preço é calculado por funcionalidade sistêmica distinta daquela responsável pela emissão da nota fiscal, resta claro que o ônus do destaque indevido de ICMS não foi repassado ao cliente.*

*No momento que o cliente compra o crédito multiuso não há tributação, eis que a natureza do consumo ainda não está definida, ou seja, aqui o cliente adquire apenas um direito de alocar o crédito e não há cobrança de preço de serviço nem repasse de tributo.*

*Quando o cliente faz a destinação do crédito elegendo como quer utilizá-lo, nasce a cobrança do preço por meio de seu abatimento do saldo de crédito. Neste momento, os tributos que integram o preço são definidos de acordo com a natureza do serviço já parametrizado na ferramenta de precificação. Nela o Serviço de Valor Agregado (SVA/Utilidades) não são tributáveis pelo ICMS por atraírem a incidência do ISS. Logo, na destinação para esse tipo de serviço (SVA) o valor abatido do cliente não contém ônus de ICMS.*

*O erro ocorrido não foi na precificação e sim na emissão da nota fiscal. No momento da emissão da nota, o sistema apresentou uma inconsistência e inseriu os valores de SVA na mesma linha dos serviços de VOZ, gerando um destaque indevido de ICMS que não existiu na precificação do SVA.*

*Esclarecemos que o ICMS destacado não foi repassado ao cliente, tampouco seu custo foi suportado por ele, pois o pagamento na operação de Pré-Pago (compra dos créditos) ocorre antes da apuração do tributo (destinação/utilização do crédito com Voz, Dados ou Utilidades)”.*

*Nota estar a questão delimitada, e que a investigação da verdade material, é relevante para o deslinde da matéria, razão pela qual reitera o pedido de nova diligência.*

*Reforça serem os estornos serem relativos a créditos legítimos, e por fim, requer seja considerada inadequada a aplicação da multa sugerida na autuação, motivo pelo qual entende ser a mesma improcedente.*

*Por sua vez, o Auditor Fiscal autuante, Sr. Ricardo Rodeiro Macedo de Aguiar presente na sessão, esclareceu que a empresa utilizou no RAICMS, estorno de débito irregular, procedimento vedado pela legislação fiscal do estado da Bahia, e deveria ter entrado com pedido de restituição, único meio legal permitido na legislação.*

*Reafirma estar impossibilitado de validar os créditos por meio de diligência ou informação fiscal, diante de impedimento legal.*

*Fala inexistir controvérsia em relação ao Auto de Infração.*

*Sustenta inexistir qualquer legitimação do Fisco quando aos créditos da empresa.*

*Diz não existir qualquer garantia de que os serviços são relativos a SVA, somente após análise mais detalhada, e a legislação diz que a ativação do serviço é quem determina a tributação, e que provavelmente todos os serviços do pré-pagos são tributados.*

*Relata ter percebido junto a área técnica da empresa inexistir qualquer medição em relação aos serviços prestados pela autuada, diante da distribuição por igual a todos os clientes.*

*Finaliza mantendo o Auto de Infração.*

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração apontada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Constatou ter sido o sujeito passivo intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 02/10/2019 (fl. 11).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 12 e 13, tendo a mídia de fl. 14 sido devidamente entregue ao final da ação fiscal, através do recibo de fl. 15.

O autuante, quando do lançamento, descreveu 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.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os 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.

Quanto ao pedido para realização de nova diligência formulado pela defesa, para elucidação da matéria ora discutida, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “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 pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete 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, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Cito como exemplo decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, 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”.*

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

*“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento”.*

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

De igual modo, acerca do cumprimento de diligência determinada, e o questionamento acerca de sua pertinência ou não, esclareço vigorar o princípio da livre convicção do julgador, o qual 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

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.

Como anteriormente visto, 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.

Fernando da Fonseca Gajardoni, ao analisar a matéria, esclarece que o novo CPC no artigo 489, § 1º, VI, não exterminou o livre convencimento motivado ou afastou a sua aplicação, ao se posicionar no sentido de que *“o fato de não mais haver no sistema no CPC/2015 uma norma expressa indicativa de ser livre o juiz para, mediante fundamentação idônea, apreciar a prova, não significa que o princípio secular do Direito brasileiro deixou de existir”*. E justifica: *“o princípio do livre convencimento motivado jamais foi concebido como método de (não) aplicação da lei; como alforria para o juiz julgar o processo como bem entendesse; como se o ordenamento jurídico não fosse o limite”* (O livre convencimento motivado não acabou no CPC. Disponível em <https://jota.info/colunas/novo-cpc/o-livre-convencimento-motivado-nao-acabou-no-novo-cpc-06042015>).

Para Lopes Jr., a motivação é o ponto nevrálgico da sentença, em que o juiz deve analisar e enfrentar a totalidade (sob pena de nulidade) das teses acusatórias e defensivas, demonstrando os motivos que o levam a decidir dessa ou daquela forma. A motivação dá-se em duas dimensões: fáticas e jurídicas. Na primeira, procede o juiz à valoração da prova e dos fatos, reservando para a segunda a fundamentação em torno das teses jurídicas alegadas, mas refutadas.

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.

Tal tese segue, inclusive, o prescrito pelo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiária ao RPAF/99 se encontra consagrada no seu artigo 180 (aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil), uma vez que o seu artigo 370 consagra o chamado “sistema inquisitorial”, no qual o julgador possui amplos poderes de instrução na formação do denominado conjunto probatório, a fim de apurar a versão das partes sobre a verdade, no exercício de sua jurisdição, a qual, como função pública, determina ativa atuação deste no processo, com tal fim, sem o comprometimento da sua atuação e imparcialidade, apenas pautada na busca da verdade material.

Cândido Rangel Dinamarco, na obra Instituições de Direito Processual Civil, v. III, p. 228 e 229 leciona: *“Outro dever do juiz moderno é o de ter iniciativas probatórias em certos casos e em alguma medida. A visão tradicionalista do processo, com exagerado apego àquela ideia de um jogo em que cada um esgrima com as armas que tiver, levava à crença de que o juiz, ao tomar alguma iniciativa de prova, arriscar-se-ia temerariamente a perder a imparcialidade para julgar depois. Tal era o fundamento do princípio dispositivo, naquela visão clássica segundo a qual só as partes provariam e o juiz permaneceria sempre “audessus de la mêlée”, simplesmente recebendo as provas que elas trouxessem, para afinal examiná-las e valorá-las. Mas a vocação solidarista do Estado moderno, que não permanece naquele “laissez faire, laissez passer” da filosofia liberal, exige que o juiz seja um personagem participativo e responsável do drama judiciário, não mero figurante de uma comédia. Afinal, o processo é hoje encarado com um instrumento público que não pode ser regido exclusivamente pelos interesses, condutas e omissões dos litigantes – ele é uma instituição do Estado, não um negócio combinado em família (Liebman)”*.

Um dos mais importantes aspectos, que fundamenta, legitima e confere ao julgador amplo poder instrutório no âmbito do processo civil, para decidir sobre a admissibilidade, necessidade,

pertinência e relevância das provas requeridas pelas partes, e também tomar a iniciativa probatória, diz respeito à formação do seu convencimento, abordado igualmente no presente voto, estribado no princípio do livre convencimento do julgador.

Este princípio contém a segurança e garantia de que não haja valoração prévia das provas, contém dois fundamentos que lastreiam o sistema da persuasão racional: a) a discricionariedade na apreciação da prova, que deixou de ser atendida por valorações prévias, é exercida por regras de racionalidade; b) o vetor da liberdade da avaliação da prova, de conteúdo racional, está orientado para apuração da verdade.

Ou seja: com base no artigo 370 do CPC em vigor, o julgador “*tem o dever de esclarecer as alegações de fatos relevantes da causa*”, que o possibilita determinar prova de ofício, e decorre da busca para apuração da verdade, com o fito de que o julgamento dos fatos esteja o mais próximo possível do verdadeiramente ocorrido na relação de direito material entre as partes.

Subsistindo dúvida a respeito dos fatos, ou vislumbrando insegurança na acusação feita pela Fazenda Pública através de seu preposto, ainda que presentes nos autos provas trazidas pelo acusador, a determinação, de ofício, de novas provas, visando a apuração da verdade material, abre espaço para reunir maiores elementos para seu convencimento, e conseqüentemente, para exercer a almejada justiça fiscal.

Regra geral, o empreendimento das partes no processo está centrado no direito à prova e, especificamente, na satisfação do ônus da prova e à contraprova. Michele Taruffo (Uma simples verdade, p. 197) ensina: “*Em realidade, o que as partes têm interesse em demonstrar é que suas alegações de fato são fundadas, alegações essas feitas com o escopo de mostrar que suas demandas e exceções são fundadas do ponto de vista fático*”.

Na linha evolutiva do processo civil contemporâneo, o CPC contém um conjunto harmonioso de disposições que municiam o juiz do poder-dever de tomar iniciativas probatórias em alguns casos. Então se justifica plenamente o poder instrutório do juiz para: assegurar a igualdade das partes, determinar a ampla defesa, mesmo que o julgador requeira *ex officio*, a realização de todas as provas necessárias à instrução da causa

E, nesse contexto redimensiona-se a função da prova bem como o peso do julgamento, prestigiando-se à conciliação e os meios alternativos de composição de lides. Por isso, o novo CPC em seu artigo 7º determina: “*É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz velar pelo efetivo contraditório*”.

Já no dizer de Paulo Celso Bonilha, fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

E este foi o objetivo perseguido em toda a instrução processual, inclusive para se constatar terem sido ou não os valores cobrados dos consumidores mantidos, o que poderia encaminhar o julgamento em outro sentido.

Inexistindo questões preliminares a serem analisadas, adentro no mérito, em relação ao qual, esclareço inicialmente que o cerne da questão não diz respeito a incidência do ICMS sobre os SVA, tema que ocupou grande parte da peça defensiva apresentada, sequer o autuante firma em tal sentido, mas sim, apenas e tão somente o estorno do débito fiscal feito ao arrepio da regra normativa, e sob este único aspecto será analisado o presente Auto de Infração.

E quanto a isso, a própria autuada reconhece ter praticado, ao afirmar categoricamente que “*Porém, tendo a Impugnante verificado tal equívoco nos próprios períodos de apuração, procedeu ao estorno de parte do ICMS destacado em tais NFSTs (relativo ao SVA) ...*”.

Aqui também não se questiona a certeza e liquidez do direito da empresa autuada de reaver valores declarados erroneamente, mas a observância e cumprimento de determinação normativa, não podendo o contribuinte agir ao seu talante e vontade, e sim, nos estritos termos da legislação



vigente, ainda sendo certo possuir a autuada o seu direito, sendo o lançamento realizado diante de inobservância de cumprimento de norma posta, apenas isso.

E justifico tal fato, diante da constatação de que, nos termos da Constituição Federal tantas vezes invocada pela defesa, cabe determinar e atribuir as competências tributárias para a sua instituição de impostos, entre os entes Federados.

Roque Antônio Carrazza, (Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986, pp. 146 e 147), entende da seguinte maneira: *“Competência tributária é a aptidão para criar tributos, descrevendo (ou alterando), por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota). Noutro dizer, é a habilitação, a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem”*.

Assim, aos diversos entes é atribuída a função de, respeitando as determinações e limitações constitucionais, criar e regular tributos, mediante lei, em atenção ao princípio da legalidade.

Na ótica de Geraldo Ataliba, hipótese de incidência seria a descrição legal de um fato qualquer, lícito, do mundo físico (prestar serviços, importar mercadorias, etc.). Hipótese de incidência seria a descrição genérica e abstrata que a lei faz de um fato qualquer; é, em outras palavras, a conceituação legal de um fato, ou seja, o legislador, tendo diante de si a realidade fática, identifica certos fatos e descreve-os legislativamente, criando, assim, a hipótese; quando fato previsto genérica e abstratamente verificar-se no mundo físico, surgirá o nascimento da obrigação tributária). À previsão legal dá-se o nome, conforme já dito, de hipótese de incidência e ao fato concretamente acontecido, fato imponível.

Desta forma, quando da ocorrência, do fato previsto pela hipótese de incidência, nascerá a obrigação tributária e a sua consequente exigibilidade tributária, delimitada pelo fato concretamente ocorrido corresponder integralmente àquele contemplado pela hipótese, e dentre os aspectos da hipótese de incidência se destaca o aspecto material, no qual se encontra a descrição do fato que, se e quando acontecido, fará surgir a obrigação tributária (o tributo). Tal descrição, exige máxima precisão, em atenção, reitero, ao princípio da estrita legalidade, que, forjando o princípio da competência tributária, exige a plena descrição do fato com o intuito de afastar a aplicação da vontade unilateral da autoridade administrativa, e consequentemente, a prática de atos discricionários.

A competência tributária, pois, seria definida como a aptidão para criar tributo, descrevendo legislativamente seus elementos essenciais, quais sejam, hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota.

Como já visto linhas acima, entre nós vigora, de forma plena, o princípio da legalidade, pelo qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, sendo que no âmbito tributário, esse princípio é denominado de princípio da estrita legalidade, o qual vem a impedir que os entes Federados, dentro de suas competências criem tributos mediante a chamada “cláusula geral”, impondo a plena tipificação dos fatos que, se e quando acontecidos no mundo real, darão nascimento à obrigação tributária, e sua consequente exigibilidade, daí decorrendo o princípio da tipicidade da tributação.

Assim, a cobrança de todo e qualquer tributo, por exigência do princípio da estrita legalidade, somente pode ser efetuada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não podendo a autoridade administrativa, avançar ou recuar, ir além ou aquém do conteúdo da lei, devendo de forma única e exclusiva, explicitar o que se acha implícito na lei, diante da regra de que o ato administrativo não pode ser editado sem que tenha base legal.

Por outro lado, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e não em virtude da vontade da autoridade administrativa, a qual, como visto, se encontra adstrita aos estritos termos legais, ainda mais pelo fato de que, de acordo como o artigo 3º do CTN, o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei.

Amparado mais uma vez na doutrina, Aires Fernandino Barreto (Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 25) nos ensina:

*“(...) o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo.*

*Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de tipo normativo ou tipo tributário.*

*Esse modelo legal é cerrado, fechado, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direitos prestigiados pela Constituição.*

*Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos; exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido”.*

Cumpra ainda, expor o conceito de Regulamento como ato normativo que visa garantir a devida aplicação da lei, sendo instrumento normativo expedido pelo Poder Executivo quando há a necessidade de regulamentar (organizar) a execução de determinada atividade legal, sendo dotados de abstração, de generalidade, de impessoalidade, de imperatividade e de inovação, e sua finalidade é fracionar um ato normativo imediatamente superior, no caso, a lei, e a sua ausência implicaria na instalação do império da desordem e a injustiça.

Feitas tais considerações de caráter geral, mas pertinentes quanto aos fatos do processo, passo à análise do feito de *per si*.

No estado da Bahia, após a promulgação da Lei Complementar 87/96, reguladora do ICMS, por força de delegação Constitucional, foi editada a Lei 7.014/96, e em momento posterior, o Regulamento do ICMS, em 1997, que vigorou até março de 2012, quando foi editado um novo instrumento regulamentar, através do Decreto 13.780/2012, ora em vigor.

Tal instrumento, já transcrito anteriormente, possui a seguinte determinação em seu artigo 307:

*“Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal”.*

Além disso, o artigo 83 do mesmo diploma regulamentar assim estatui:

*“Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:*

*(...)*

*IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;”*

E em complemento, diz o artigo 308:

*“Art. 308. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será ‘Estorno de Débito’, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro ‘Crédito do Imposto - Estornos de Débitos’”.*

Ou seja; a peça regulamentar especificou detalhadamente a forma, maneira e procedimentos relativos aos estornos, especialmente o de crédito fiscal a ser adotado, bem como a hipótese de vedação na adoção de tal procedimento.

Esclareço ser regra geral, que eventuais irregularidades constatadas na emissão de documentos fiscais podem ser sanadas mediante cancelamento do respectivo documento, todavia, tal possibilidade somente é permitida quando o erro for percebido antes da ocorrência do fato gerador do ICMS, como, por exemplo, antes da saída das mercadorias do estabelecimento remetente, ou do início da prestação de serviço.

Em se tratando de documentos fiscais eletrônicos, o cancelamento segue regras gerais específicas, conforme se dispõe na legislação, devendo ser observado especialmente os termos do Ajuste SINIEF 07/05 que regula e disciplina tal matéria.

Eventuais erros, equívocos ou irregularidades constatadas após a ocorrência do fato gerador do ICMS, tais como diferenças no valor da operação ou prestação, diferenças de quantidades, erros de cálculo, destaque a menor de imposto, entre outros, devem ser sanadas observando-se os procedimentos específicos previstos na legislação do imposto, de acordo com o período em que for verificado o fato, conforme já explicitado anteriormente.

Cabe ao contribuinte do ICMS, constatada a divergência no documento fiscal proceder com sua regularização, caso contrário, poderá ser apenado com aplicação de multa, além do imposto acaso devido, sobre o valor da operação ou prestação, não podendo ser arguida falta de procedimentos claros para regularização de documentos fiscais, pois existem várias “ferramentas” a disposição do contribuinte, para sanar tais erros.

Ainda que seja defeso o argumento de desconhecimento da lei, o contribuinte, pelo seu porte e importância teria, pois, a obrigação de atentar e atender ao quanto disposto na legislação, sendo isto indiscutível.

Vale ressaltar que, contrariamente à colocação defensiva de ter o autuante promovido as devidas verificações e conferido todos os lançamentos realizados nos seus livros fiscais sem que houvesse qualquer controvérsia acerca da natureza das operações ali registradas, encerrando os trabalhos sem qualquer questionamento acerca da liquidez e certeza dos estornos realizados, não há qualquer notícia a tal respeito nos autos, diante da inexistência de qualquer posicionamento do mesmo em relação a isso, motivo pelo qual não posso considerar a mesma, até pela falta de outras informações necessárias, como quais seriam as notas fiscais emitidas com equívoco na tributação dos SVA, ou outros elementos.

Destaco que não está em discussão o direito de o contribuinte se utilizar, para pagamento do imposto, de créditos fiscais legalmente existentes, mas a forma de fazê-lo, inclusive através da modalidade estorno de débito, em atenção à legislação posta.

E não se trata aqui de desconsiderar os créditos fiscais alegados existirem por erros quando da emissão de documentos fiscais líquidos e certos, mas o procedimento do contribuinte em recuperá-los de forma contrária ao da legislação.

Não se tem provas nos autos de terem sido os valores indevidos lançados nas notas fiscais e cobrados dos consumidores finais, tomadores dos serviços de telefonia, abatidos ou a estes ressarcidos, ainda que em sede de sustentação oral tenha sido firmado não ter ocorrido o fato gerador na o que também concorre para a posição ora adotada.

Também é necessário de que seja provada a existência do fato. No caso presente tal prova não veio aos autos. O simples levantamento ou arguição em contrário ao da acusação não tem o condão de fazer prova do alegado. No caso específico dos autos, como dito pela autuada, se tratou de “erro sistêmico” na emissão de notas fiscais de serviços de comunicação, sendo irrelevante o fato de o usuário ou tomador do serviço se utilizar ou não do crédito de ICMS destacado no documento final.

Os fatos ditos ocorridos pela autuada não devem ter o tratamento e a correção pela via do estorno de débito, mas, sim, de pedido de restituição dentro dos prazos legais, de acordo com a disposição contida no RPAF/99, especialmente em seu artigo 73 e seguintes visto que o multicitado artigo 307 do RICMS/12, de forma e maneira expressa, estabelece que o débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado, quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Diante do alegado descumprimento de meras questões procedimentais, o que suportaria, na ótica da autuada a improcedência do lançamento, não tenho a mesma opinião, e me posiciono diversamente, pois o que estamos a observar, não é o simples descumprimento de uma obrigação secundária e acessória, mas sim, o descumprimento de conduta que implicou em recolhimento a menor de imposto a favor do estado da Bahia, motivo pelo qual rejeito tal argumento.

Isso diante do fato de ser a obrigação tributária principal aquela pela qual o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro), surgindo a mesma com a ocorrência do fato gerador e se extinguindo juntamente com o crédito tributário dela decorrente, na forma do artigo 113, § 1º do CTN.

Dá a conclusão do acerto da acusação fiscal, diante de fato de que o uso de crédito fiscal em desacordo com a legislação, conforme visto, resultou em valor a menor do imposto a pagar nos períodos autuados, diante da compensação indevida de débitos fiscais.

Quanto ao Acórdão JJF 0219-03/19, mencionado na peça defensiva, esclareço ser o mesmo, tal como esta, decisão de primeiro grau, passível de reforma na instância superior, não tendo sido submetida ou apreciada pelas Câmaras do Conselho de Fazenda, ao que se consta, além do que a acusação se reporta a utilização de crédito fiscal fora do período em que se configurou o direito à sua utilização, matéria, pois, diversa da discutida nos presentes autos.

Além disso, como firmado neste voto, a decisão se submete ao livre convencimento do julgador, na forma prevista no próprio Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao RPAF/99.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” e “confiscatório” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um daqueles de maior importância, já abordado, inclusive, anteriormente, 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, 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.

Vejo como de suma importância invocar o ensinamento do professor Roque Antônio Carrazza contido 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*”.

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 independentemente 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 nº 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 nº 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.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, 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.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF 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”.*

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, inexistente a hipótese de penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, estando plenamente adequada ao entendimento do STF acima exposto.

Em reforço a tal tese, posso também mencionar o posicionamento acerca do mesmo tema, no julgamento do AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 727.872, julgado pela 1ª Turma, tendo Relator o Ministro Luís Roberto Barroso, cujo seguinte trecho, destaco:

*“Neste sentido, veja-se a ementa do RE 748257, julgado sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski: “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”.*

Em tal decisão (RE 748257/SE), julgado pela Segunda Turma em 19/08/2013 publicado em 20/08/2013 assim se posicionou o Relator:

*“Especificamente sobre a configuração de multa confiscatória, a jurisprudência deste Tribunal firmou-se no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido”.*

Sendo a multa sugerida pelo autuante nos termos do artigo 142 do CTN, a de 60%, de acordo com o entendimento acima exposto, inexistente qualquer caráter de confiscatoriedade.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, diante do fato de ter sido o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, o qual previa “*poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a*

*dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento*”, revogado pela Lei 12.605, de 14/12/2012, publicada no Diário Oficial do Estado de 15 e 16/12/12, produzindo efeitos a partir de 15/12/12.

Em relação ao Recurso Extraordinário 640.452/RO mencionado pela defesa, trata o mesmo de provocação quanto ao caráter confiscatório de “multa isolada” por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, matéria que não guarda a devida pertinência com a aqui discutida, razão pela qual me escuso de apreciá-la, até mesmo diante das decisões acima expostas.

Quanto aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 125, inciso I do COTEB (Lei 3956/81), este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Relativamente quanto a colocações acerca de eventual ocorrência de crime contra a ordem tributária, pela conduta da empresa, a qual teria, na ótica do autuante, incorrido em apropriação indébita, esclareço não ser tão simplório quanto parece o exame da matéria.

Tal crime de apropriação indébita tributária descrito no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, de crimes contra a ordem tributária, determina se constituir crime contra a ordem tributária “*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*”.

O julgamento do Habeas Corpus 399.109, mencionado, inclusive, pelo autuante em uma de suas intervenções, deve ser analisado em sua inteireza.

Por tal decisão, emanada da 3ª Seção do STJ, em 22/08/2018, foi firmado entendimento de também se configurar crime de apropriação indébita tributária o destaque do ICMS em nota fiscal sem o respectivo recolhimento do imposto devido em operações próprias cujo “ônus financeiro” foi repassado no preço pago pelo consumidor final.

De acordo com a tese vencedora, abraçada pelo ministro Rogério Schietti Cruz, em seu voto condutor, o fator distintivo entre o mero inadimplemento de tributo e a apropriação indébita tributária, seria o **dolo** do contribuinte de manter sob sua posse a parcela do preço produto que se refere ao ICMS devido ao Estado.

Os pontos da sentença a se observar são:

1. a necessidade de existência de dolo, por parte do contribuinte, de se “apropriar dos valores”;
2. a dispensabilidade de qualquer elemento subjetivo especial para configuração do tipo penal;
3. a irrelevância da distinção dos regimes jurídicos do ICMS-próprio e do ICMS-ST;
4. a imprescindibilidade de serem analisadas todas as circunstâncias fáticas do caso para que se conclua pela tipicidade da conduta;
5. a impossibilidade de criminalização automática quando ausente o dolo;
6. o fato de o contribuinte ter declarado regularmente o ICMS-próprio não afasta a caracterização do crime de apropriação indébita tributária, apenas se prestando a afastar a configuração do crime de sonegação;
7. somente nos casos em que há apropriação indébita de tributo “descontado” ou “cobrado” restará configurada a prática do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, uma vez que na ótica do órgão julgador, “tributo descontado” seria aquele referente às hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, ao passo que tributo “cobrado” seria expressão que abrange todos os demais casos em que o ônus financeiro do tributo incidente sobre o consumo (tributo indireto) é repassado (“embutido”) no preço do produto pago pelo consumidor, mas acaba sendo “apropriado” pelo contribuinte, que deixa de recolher o tributo aos cofres públicos.

De igual modo, o STF, quando da apreciação do Recurso em Habeas Corpus 163.334, igualmente mencionado pelo autuante, julgado em 18/12/2019 pelo Pleno, na relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, por maioria, entendeu configurar crime contra a ordem tributária, com fundamento no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990, o não pagamento do ICMS-próprio destacado na nota fiscal e declarado ao Fisco.

O STF houve por bem firmar a tese, inserida na decisão enunciada, de que;

*“Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.*

*5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.*

*6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.”.*

Ou seja: para o STF duas são as condições essenciais para a caracterização do crime no âmbito penal: a contumácia e o dolo.

Na decisão do STJ a figura do dolo deveria estar presente. E a mesma não se presume, se comprova, e neste sentido, posso invocar trecho de decisão do Tribunal Regional Federal (TRF), da 3ª Região, o qual, quando da análise da Apelação Cível 5158976620204039999, publicada em 16/07/2020: “O dolo não se presume, pelo contrário, deve ser provado de maneira substancial, bem como deve ser demonstrado o efetivo prejuízo causado à parte contrária, em decorrência do ato doloso”. (Grifei).

Deixando o aspecto da contumácia em segundo plano, não consta nos autos qualquer posicionamento, alegação ou prova por parte da fiscalização no sentido de ter o contribuinte autuado agido dolosamente, motivo pelo qual tal assertiva como posta nos autos, deve ser vista com as necessárias reservas e cautelas.

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, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Voto, pois, pela procedência do lançamento.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281081.0001/20-8** lavrado contra **TIM S.A.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$1.010.076,44**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, bem como os acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR