

PROCESSO	- A. I. N° 269616.0017/17-7
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- ALLIED S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2º JJF nº 0199-02/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMERCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 29/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0374-12/22-VD**

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado contra o referido Auto de Infração, lavrado em 30/03/2017. Contendo apenas uma infração de código **08.28.01**. Descrição da infração: “*Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, constatado em razão do contribuinte ter retido o ICMS substituição tributária em suas notas fiscais de saída e não recolheu o respectivo ICMS ou o recolheu a menor*” e valor histórico de **R\$ 74.698,56**, bem como aplicação de multa no percentual de 150%.

A Autuada apresentou impugnação, por intermédio de seus representantes legais, às fls. 15 a 43. Trouxe as principais argumentações: **a**) dos fatos; **b**) da preliminar; **c**) do mérito; e **d**) do pedido.

A Junta de Julgamento Fiscal proferiu voto condutor após das devidas intervenções nos seguintes termos:

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Analisemos, inicialmente, a sucessão por incorporação. Tal figura ocorre quando uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, havendo, assim, sucessão dos direitos e obrigações. Para tal finalidade, todas as sociedades envolvidas deverão aprovar a medida no seu âmbito interno nos termos exigidos pelo 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, e a ocorrência de presunção quanto ao móvel da autuação.

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

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

(...)

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

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

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

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

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

b) revogada;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - saneamento do procedimento fiscal;

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

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

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

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

a) prestar informação fiscal;

b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - pelo autuante;

II - por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou

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

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

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

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

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

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

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

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

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

quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

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

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

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

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

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

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

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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

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

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso diante do fato de não poder o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência, uma vez que o valor do imposto foi

lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do mês de janeiro de 2012, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, uma vez ter a ciência válida se dado apenas, como já relatado, em 07/04/2017, consoante documento de fl. 13.

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

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, se constata com clareza solar que as diferenças apuradas no procedimento fiscal decorrem da desconsideração das devoluções de mercadorias ocorridas, fartamente comprovada pela massa de documentos acostados à impugnação apresentada, relativos a todas as notas fiscais que foram objeto de devolução, com a



sua correlação com as saídas anteriores, em meticoloso e hercúleo trabalho da defesa, fato reconhecido, inclusive, em sede de informação fiscal prestada, o que me leva a acolher os argumentos defensivos, por sua inteira consistência, tendo o lançamento como improcedente.

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

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

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

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Registra-se a presença na sessão de julgamento de videoconferência, Dr. Samuel Vigiano, no qual acompanhou o julgado deste PAF.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela JJF que desonerou o contribuinte do crédito tributário lavrado, no valor atualizado de R\$ 232.568,69 em 27/12/2021, conforme fl. 1.777. Montante desonerado superior a R\$ 200.000,00, de acordo com o Art. 169, I, “a” do RPAF/99, no qual conheço.

A autuada exerce como Atividade Econômica Principal CNAE 4652400 - Comércio atacadista de componentes eletrônicos e equipamentos de telefonia e comunicação e sua forma de apuração do ICMS, conta corrente fiscal.

Inicialmente, de ofício, faço uma correção ao Acórdão de nº 0199-02/21-VD o qual consta no processo, na folha 1.755, com numeração 0299-02/21-VD, esta retificação da numeração está conforme erro material disposto no art. 164, § 3º do RPAF. Informação que não prejudica o autuado e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Em análise ao julgamento proferido pela 2ª JJF, verifico que a desoneração decorreu do fato das operações que geraram a suposta diferença de ICMS ST terem sido canceladas através das notas fiscais de devolução. Operações comprovadas por meio dos anexos de fls. 211 a 1.739.

Visando a preliminar trazida pela defesa, vejo a decadência do crédito tributário apenas do período compreendido até 02/2012, consoante com o art. 150 do CTN. Com fulcro no Art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA:

“Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;
- IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Consta na descrição da infração, no Enquadramento Legal os artigos 373 e 376 do RICMS:

(...)

Art. 373. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo que possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo em sua composição final, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Prot. ICMS 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:

(...)

Art. 376. Relativamente às operações de que trata este capítulo, observar-se-ão, no que couber, as demais disposições referentes à antecipação tributária previstas neste Regulamento.

Capítulo XXVII do RICMS que trata das operações com trigo, o que destoa completamente da atividade do sujeito passivo.

Do mérito, conforme trazido de forma massiva nas folhas 211 a 1.739, todas as notas fiscais de devolução, o contribuinte refuta a possibilidade de recolhimento a menor do ICMS ST, visto que parte destes produtos foram devolvidos e os valores destacados do imposto em notas fiscais estornados.

Conforme fl. 1.742 o autuante acata as comprovações através de DANFE's e reconhece que a cobrança é indevida. Também em resposta da diligência, fl. 1.749, são consideradas todas as notas fiscais de devolução, não restando margem para informações diversas.

Diante dos fundamentos apresentados, entendo estar correta a Decisão de piso, quando julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Concluo pela manutenção do julgamento do Auto de Infração em lide, portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0017/17-7**, lavrado contra **ALLIED S.A.**

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS