

A. I. N° - 207349.0007/24-0
AUTUADO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO MÓVEIS KUTZ LTDA.
AUTUANTES - VERA LÚCIA ANDION CORTIZO e FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/07/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0142-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. VENDAS INTERESTADUAIS PARA NÃO CONTRIBUINTES. O exame dos fólios processuais revela que as alegações impugnatórias não se sustentam, pois as devoluções foram, sim, deduzidas dos valores apurados, ao tempo em que os diferentes lançamentos referidos não se confundem já que possuem objetos distintos. Rejeitadas as alegações preliminares arguidas, bem como o pedido de redução da multa. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/09/2024 (ciência em 19/09/2024, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 3.938.261,53, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01: 006.002.004 – Deixou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço, para uso consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do Inciso XV do art. 4º da Lei 7.014/96. Multa: 60%.

Consta ainda que “*Essa falta de recolhimento do ICMS/DIFAL retido nas vendas que tem como destinatário final NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS está demonstrado nos Anexos 1 a 5, sendo esta retenção prevista na EC 87/2015 e Conv. 93/15, ora substituído pelo Conv. 142/18*”.

Na **descrição dos fatos**, consta ainda que “*Infração 1 – ICMS-ST DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO nas vendas que tem como destinatário final não contribuintes localizados no estado da Bahia (EC 87/2015 e instituído pelo Conv. 93/15, hoje substituído pelo Conv. 142/18) ...*”.

O Sujeito Passivo apresenta impugnação, às folhas 80/106, aduzindo o que segue.

Inicialmente, informa ser sociedade empresária limitada, que tem como atividade econômica principal a fabricação de móveis e outros materiais (CNAE 31.03-9-00), consoante se depreende do seu contrato social e consulta ao cadastro nacional de pessoa jurídica, submetendo-se à apuração do ICMS sob a sistemática normal. No desempenho de suas atividades comerciais de rotina, informa que, durante o período de 2019 a 2023, efetuou venda de mercadorias para a Secretaria de Educação do Estado da Bahia e, para tanto, emitiu as respectivas notas fiscais de saída com o destaque do ICMS devido na operação, segundo determina a legislação de regência. Explica que, sobre tais operações, concluiu a autoridade lançadora que haveria algum cometimento de infração. Argumenta, todavia, que a acusação é confusa e contraditória, impossibilitando o entendimento de qual infração está sendo imputada a defendant.

Alega que, como restará evidente nas preliminares apresentadas e nas razões de mérito arguidas nesta defesa, o lançamento do crédito tributário combatido é insustentável, posto que está contaminado de diversos erros que evidenciam a sua nulidade e/ou a sua improcedência. Como já salientado, destaca que o lançamento está substanciado em acusação confusa e contraditória, impedindo o direito de defesa da defendant, maculando o auto de infração de nulidade, em evidente vício de motivação.

Argumenta que o Autuante atribuiu infrações antagônicas e contraditórias à Impugnante, afirmindo, primeiro, que a defendant violou o inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que impõe a

sujeição passiva quando ocorre “*entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto*

. Ou seja, acusa a Impugnante de ter adquirido mercadoria para uso, consumo ou ativo imobilizado, e para tanto sujeita ao recolhimento do DIFAL. Contudo, alega que, nas operações objeto da autuação, a defendant atua como remetente.

Explica que a autoridade fiscal, em outro momento, atribui à Impugnante, sobre o mesmo fato, a condição de ter violado o inciso XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando narra que o suposto não recolhimento do ICMS exigido decorre da defendant não ter efetuado a retenção do ICMS-ST/DIFAL. Não bastasse, a nobre auditora fiscal incorre em outro erro, qual seja, na apuração do suposto crédito tributário, notadamente na construção da base de cálculo, tornando o lançamento incerto, ilíquido e impreciso, maculando igualmente o lançamento de nulidade por vulneração ao art. 142 do CTN.

Outrossim, na remota hipótese de superada as nulidades suscitadas, procura demonstrar que o auto de infração é improcedente. É dizer, que o crédito tributário apontado pela autoridade lançadora, além de eivado de nulidade, é descabido, não se sustenta, sendo improcedente. Alega que a nobre auditora cometeu erro na construção da base de cálculo do suposto crédito tributário, desconsiderou as devoluções realizadas pela defendant, fato que tem o condão de anular as notas fiscais objeto da autuação. Ademais, exige tributo sobre notas fiscais que já foram objeto de lançamento em outro auto de infração, tributando em duplicidade o mesmo fato jurídico. Sob este conjunto de arguições confusas, contraditórias e improcedentes, afirma que a autoridade autuante efetuou o lançamento de ofício e aplicou multa de 60% (sessenta por cento), prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Penalidade que afronta o princípio constitucional do não confisco e da proporcionalidade.

Assevera que o auto de infração combatido não se sustenta, pois tanto a realidade fática, quanto o próprio ordenamento jurídico em vigor, infirmam o lançamento, uma vez que se encontra lastreado em situação tributária inoccorrente. Nesse contexto, alega que, preliminarmente, o auto de infração é nulo por razões diversas, haja vista o (i) vício de legalidade consubstanciado no cerceamento do pleno exercício do direito de defesa ocasionado pela dissociação entre a norma legal que sustenta o lançamento e a realidade fática descrita nos fatos narrados pelo Auditor Fiscal, bem como a (ii) iliquidez decorrente de erro na definição da base de cálculo.

Já no mérito, alega que o lançamento resulta em total improcedência ante a inexistência da infração imputada, na medida em que deixou a autoridade fiscal autuante de demonstrar o critério material da obrigação tributária pretendida, tendo em vista a necessidade de desconsiderar da base de cálculo do tributo lançado, notas fiscais de devolução de mercadorias, além da manifesta duplicidade da cobrança de valores aqui lançados com aqueles que, igualmente foram objeto de outros lançamentos.

Portanto, diante do exposto, em razão da presença de vícios que contaminam o auto de infração, a Impugnante se opõe ao lançamento, com base nos fundamentos pormenorizadamente expostos a seguir, requerendo, desde já, que seja reconhecida a NULIDADE e/ou IMPROCEDÊNCIA TOTAL do auto de infração vergastado.

Preliminarmente, discorre sobre os vícios que maculam o procedimento fiscal, acarretando sua nulidade, nos termos adiante aduzidos.

III.a) NULIDADE POR VÍCIO DO PROCEDIMENTO. VÍCIO DE COMPETÊNCIA. ORDEM DE SERVIÇO SEM ASSINATURA DO CHEFE DA EQUIPE. ATO ADMINISTRATIVO COM VÍCIO DE FORMA. AUSÊNCIA DE DESIGNAÇÃO.

Ensina que a alínea “c”, do inciso II, do art. 15 do Decreto nº 7.629/1999 (cujo texto reproduz), que disciplina o Processo Administrativo Fiscal no âmbito do Estado da Bahia, dispõe acerca da necessidade de assinatura em atos ou termos processuais. Explica que a necessidade de inserir a

assinatura em documentos emanados pela Administração Pública para que produzam seus efeitos é, igualmente, exigida pelo § 1º, do art. 10 da Lei nº 12.209/2011 (texto também reproduzido) que dispõe sobre o procedimento administrativo no âmbito da Administração direta e das entidades da Administração indireta.

Alega que, na ordem de serviço que acompanhou o auto de infração ora impugnado, não consta qualquer assinatura da autoridade administrativa atribuindo competência para a Auditora Fiscal realizar procedimento fiscalizatório, tornando evidente o vício procedural que contaminou todo o processo administrativo, visto que todos os atos foram praticados por autoridade incompetente. Assim, assevera que o funcionário fiscal deve estar devidamente designado pela autoridade administrativa / superior hierárquico para que seus atos estejam aptos a produção de efeitos, sendo certo que nos casos em que essa formalidade não é observada, haverá nulidade do procedimento. Argumenta que a designação do auditor para fiscalizar o contribuinte é um ato administrativo formalizado mediante expedição da Ordem de Serviço da competência do Chefe de Equipe ou do Diretor a quem estiver subordinado o Auditor e, portanto, só será válida quando contiver os elementos essenciais intrínsecos de atos dessa natureza, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

Não obstante a existência do princípio do formalismo moderado, ensina que a norma estadual exige expressamente a assinatura da autoridade responsável. Logo, nos termos da legislação vigente, conclui que o auto de infração é nulo, pois na ordem de serviço emitida não consta a assinatura do Chefe da Equipe, sendo importante mencionar, inclusive, que não consta no documento qualquer menção acerca da assinatura digital do documento. Desta forma, raciocina que o vício apontado invalida a ordem de serviço, contaminando os demais atos subsequentes, praticados por autoridade incompetente nos termos expostos, razão pela qual não deve prosperar o lançamento fiscal dela decorrente. Argumenta que as irregularidades, incorreções e omissões que influem no julgamento do processo importam em sua nulidade, razão pela qual a ausência de competência do auditor fiscal, para iniciar a ação fiscal contamina o processo administrativo de vício insanável.

Nessa ótica, diante da flagrante vulneração à alínea “c”, do inciso II, do art. 15 do Decreto nº 9.629/1999, conclui que se impõe o decreto de nulidade do processo administrativo fiscal por vício de origem a macular o lançamento fiscal dele decorrente.

III.b) NULIDADE. VÍCIO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. CONTRADIÇÃO ENTRE A CONDUTA NARRADA E O FUNDAMENTO LEGAL TIDO POR INFRINGIDO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VULNERAÇÃO AO INCISO II DO ART. 18 E AO INCISO III DO ART. 39 DO DECRETO N° 7.629/1999.

Argumenta que a estrutura normativa pátria estabelece diversos poderes à Administração Pública, com o objetivo de que esta cumpra as suas finalidades, contudo, tais poderes não são ilimitados. Ensina que a limitação dos poderes conferidos à Administração Pública busca evitar e combater eventuais arbitrariedades que possam ser cometidas por seus representantes. Em outras palavras, é dizer que a Administração Pública se submete ao princípio da legalidade, postulado basilar de todo o Estado de Direito, precisamente, a Administração Pública está adstrita à lei, ou seja, não basta a ausência de proibição em lei para que o agente público possa agir, é necessário a existência de lei que imponha ou autorize determinada atuação, sob pena de nulidade do ato, sendo cediço que o lançamento é um ato administrativo e compete privativamente a autoridade administrativa. Logo, como não poderia ser diferente, sujeitando as diretrizes da lei.

Pondera que o ato administrativo, para ter validade, deve preencher diversos requisitos, em destaque, competência, forma, finalidade, motivo e objeto. A lei impõe que o ato administrativo que desatenda a qualquer dos requisitos de validade, ou seja, ato praticado em desacordo com a lei, será um ato nulo. Nesta esteira, conclui ser imperioso destacar que o lançamento combatido é nulo por vício na motivação, ou seja, o ato administrativo que constituiu o lançamento contém vício insanável na exteriorização dos pressupostos de fato e de direito que determinaram a prática do mencionado ato.

Da leitura do auto de infração vergastado, observa que a acusação da infração realizada pela autoridade lançadora é confusa e contraditória, pois a nobre auditora fiscal, para o mesmo fato, imputa o cometimento, por parte da defendant de infrações conflitantes, com tipos legais distintos. Primeiro, em um grande esforço hermenêutico, pode-se entender que a Impugnante é acusada de, na condição de compradora de ativo immobilizado, matéria para uso e consumo, ter deixado de recolher o ICMS nas operações de entrada, infringindo o inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Assevera que esse fato já revela uma contradição em si mesmo, pois nas operações examinadas no auto de infração, a defendant figurou como remetente das mercadorias.

Ainda sobre a leitura da suposta infração ao disposto legal acima mencionado, explica que se pode ter a compreensão de que a acusação não guarda relação com a Impugnante, mas sim com o destinatário da mercadoria. Vagando sobre as possibilidades interpretativas de qual acusação poderia estar sendo imputada a Impugnante, ante a precariedade da fundamentação fática e jurídica posta no auto de infração, afirma que haveria outra acusação que poderia se inferir à defendant, que diz respeito à atribuição da responsabilidade pela retenção do ICMS-ST/DIFAL. Ao fim e ao cabo o que se constata é a acusação ser imprecisa, contraditória e confusa, maculando de vício de legalidade o lançamento combatido por não atender os requisitos de validade do ato administrativo. Explica que a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação são elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento.

Afirma que, no presente caso, por não estar suficientemente motivado, o auto de infração padece de vício de motivação que macula o ato administrativo de lançamento, acarretando igualmente sua nulidade, na medida em que a contradição na imputação da suposta infração cometida torna o lançamento deficiente nesse aspecto. Reforçando o argumento e dito de outra forma, alega que a deficiência na motivação do lançamento, não podendo este ser afastado pela improcedência, implica em sua nulidade por vício insanável, posto que não atendido requisito essencial do ato previsto em lei. Neste contexto, ensina que o Decreto Estadual nº 7.629/1999, que regulamenta o processo administrativo tributário no âmbito do Estado da Bahia, exige que o auto de infração seja claro e distinga todos os elementos indispensáveis à constituição do montante do crédito tributário apurado, fazendo referência aos dispositivos legais infringidos, reivindicando, inclusive, que a administração fazendária respeite o direito de defesa sob pena de nulidade, conforme norma disposta no inciso II do art. 18, cujo texto reproduz.

Afirma que a legislação local, portanto, está em consonância com a norma do art. 142 do Código Tributário Nacional (cujo texto reproduz) que dispõe dos elementos que são indispensáveis à constituição do lançamento, sendo certo que, a ausência de qualquer desses elementos ou a obscuridade da sua composição, macula o lançamento, tornando-o imprestável para o seu fim, o que quer significar que deve o agente administrativo verificar se há perfeita adequação do fato com a hipótese legal, em seguida deve determinar os limites de incidência e, posteriormente, calcular o tributo devido.

No caso em questão, como já explanado, assevera que o lançamento do crédito tributário está viciado de nulidade em razão da imprecisão da matéria tributável, sendo confuso, contraditório e impreciso, o que teria acarretado a iliquidez e incerteza do crédito lançado, em clara afronta ao art. 142 do CTN. Ademais, argumenta que o inciso III, do art. 39 do Decreto nº 7.629/1999 (também reproduzido) determina que o auto de infração deve descrever precisamente a infração supostamente cometida, sendo certo que, diante da insuficiência na descrição fática, bem como da contraditoriedade da descrição da infração, a Autoridade Administrativa impossibilitou a compreensão da conduta tida por infringida e, consequentemente, o pleno exercício do direito de defesa da Impugnante, ofendendo o inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal. Por incorrer em imprecisão das informações prestadas pelo Autuante, defende que o lançamento se tornou confuso e contraditório, resultando na incerteza e iliquidez do crédito exigido, diante da falta de clareza da conduta supostamente cometida pela Impugnante, insinuando situação antijurídica de forma contraditória e pouco objetiva.

Assim, sustenta que essa contradição vulnerou não apenas o art. 142 do CTN, mas também o inciso III, do art. 39 do Decreto nº 7.629/1999, evitando o lançamento de vício insanável, posto que, como já dito, o lançamento é um ato administrativo, e como tal deve por força do princípio da legalidade preencher os requisitos de validade a ele inerente.

Ensina que a motivação é princípio de direito administrativo e consiste na exposição dos elementos que ensejaram a prática do ato administrativo, mais especificamente, é a correlação lógica entre a situação ocorrida e as providências adotadas, a indicação dos pressupostos fáticos e jurídicos. Contudo, no caso concreto, assevera ser possível aferir que a conduta imputada à Impugnante é confusa e não condiz com o dispositivo legal tido por violado. Essa dissonância entre a narrativa fática da suposta infração, produz evidente falha na motivação do lançamento, diante do fato de que a própria narrativa fática da suposta acusação é contraditória em si mesma.

Argumenta que qualquer alegação objetivando sustentar exigência fiscal em desacordo com a verdade material e jurídica, não pode ser mantida sob pena de se promover injustiça, sem razão ou fundamento legal, pois, para ser válido, o auto de infração deve ser claro, límpido, de modo a provar o fato gerador, além de corretamente e claramente tipificá-lo. Qualquer ambiguidade o invalida. Incumbe ao agente público, para afastar por completo toda e qualquer nulidade com o fito de que inexistam dúvidas, demonstrar, claramente, o fato (desde que provado) adequado à norma e as respectivas bases de cálculo e alíquotas. Não é o caso da Auto em combate.

Desta feita, sustenta ser a nulidade flagrante, tanto por ofensa ao inciso II, do art. 18 do Decreto nº 7.629/1999 quando dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa ou desobedeçam a dispositivos expressos em lei, quanto por vulnerar o inciso III, do art. 39 do referido decreto, em função da confusão e contradição com a qual a infração foi descrita pela Autoridade Administrativa. Tanto que o Conselho da Fazenda Estadual do Estado da Bahia já solidificou entendimento desconstituindo lançamento fiscal que não traga todos os elementos indispensáveis a compreensão da infração, conforme ementas transcritas, além de acórdãos de outros tribunais.

Nos termos do precedente citado, conclui que deve ser anulada a acusação fiscal desprovida de segurança jurídica, como ocorre no caso em debate, em prejuízo à própria compreensão e alcance do lançamento fiscal, ou julgada totalmente improcedente, ressaltando que não se trata de meras incorreções ou erros formais, mas vício que invalida o trabalho fiscal porque retira da Defendente o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, assim como as condições ideais do julgador tributário em compreender corretamente a realidade fática que circunda a acusação fiscal e a suposta infração apontada, para julgar a demanda com base nos parâmetros definidos pela ideia de justiça fiscal. Como demonstrado, assevera que o lançamento vergastado está maculado com vícios insanáveis. Admitir a fundamentação adotada significa permitir que a Autoridade Lançadora proceda com acusações terminantemente deficientes, face a total ausência de fundamentação específica e aplicável, ao menos de maneira coerente, produzindo cerceamento do direito de defesa constitucionalmente garantido ao Autuado.

Portanto, uma vez que a motivação é elemento essencial do ato administrativo, e, no caso concreto, do lançamento do crédito tributário, conclui que os equívocos na sua determinação ensejam na nulidade da acusação por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Desta forma, diante de lançamento realizado mediante imputação contraditória à suposta infração cometida pela Impugnante, acrescentado à ausência de provas, tem que o ato administrativo resultou praticado fora dos padrões exigidos pela norma legal, na medida em que a ausência de clareza dos fatos narrados dificulta a compreensão da suposta infração cometida o que, pela via de consequência, impede o exercício da ampla defesa e restringe a capacidade da Autoridade Julgadora proferir justa decisão.

Por tais razões, sustenta que a única conclusão juridicamente escorreita é pela NULIDADE do lançamento, modo pelo qual deve ser julgado, nos termos do inciso II do art. 18, bem como do inciso III, do art. 39 do Decreto nº 7.629/1999.

III.c) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO LANÇAMENTO. VULNERAÇÃO AO ART. 142 DO CTN E A ALÍNEA “B” DO INCISO IV DO ART. 39 DO DECRETO Nº 7.629/1999.

A fim de evitar a preclusão da matéria de defesa, sem, de modo algum, fragilizar o fundamento da nulidade posta no item anterior, observa que haveria outra nulidade a macular o procedimento fiscal, qual seja, a ausência de liquidez e certeza, em clara vulneração ao art. 142 do CTN. Reproduz o dispositivo legal mencionado para concluir que é cediço que o art. 142 do CTN determina os elementos que devem necessariamente compor o lançamento do crédito tributário, ressaltando que a ausência de um desses elementos ou a obscuridade da sua composição macula o lançamento com víncio insanável, tornando-o imprestável para o seu fim.

Alega que a lançamento do crédito, objeto desta defesa, incorre em imprecisão, tornando-se incerto e ilíquido, uma vez que deixou, a autoridade fiscal autuante, de considerar para fins de cálculo do suposto valor devido às devoluções correspondentes, considerando operações (notas fiscais) já objeto de lançamento dos Autos de Infração nºs 2073490004241 e 2073490003245. Conforme procura demonstrar com as provas acostas a presente defesa (docs. 05 e 06), afirma que a nobre autoridade fiscal cometeu erro insanável ao calcular o montante do suposto crédito tributário, um dos elementos exigidos pelo tanto pelo art. 142 do CTN, quanto pela alínea “b”, do inciso IV, do art. 39 do Decreto nº 7.629/1999 para fins da higidez do lançamento pretendido.

Como já observado, alega que o equívoco é evidenciado quando a nobre auditora fiscal não deduziu da base de cálculo as operações de devolução correspondente, pois é cediço que a devolução de mercadoria tem o condão de anular a operação anterior relacionada, logo, deixar de considerar tal dedução no levantamento do suposto do crédito tributário evidencia incerteza e iliquidez sobre o quantum apurado. Assevera que a base de cálculo indicada pela Auditora Fiscal não corresponde à verdade material, na medida em que considerou valores decorrentes de operações que não originaram fatos geradores do imposto cobrado, tornando, consequentemente, o crédito ilíquido e inexigível. Além disso, afirma que a nobre auditora fiscal também exigiu, da Impugnante, crédito tributário objeto de lançamento de outro auto de infração, quando considera na base de cálculo operações (notas fiscais) que já compõe a base de cálculo do crédito tributário exigido em outro lançamento, incorrendo em duplicitade de cobrança sobre o mesmo fato.

Sendo, pois, o lançamento do crédito tributário uma manifestação do Estado, sustenta que deve obedecer aos princípios que regem a administração pública. Dentre eles, com maior destaque o princípio da legalidade, sendo, pois, uma das principais garantias do estado democrático de direito, impondo a completa submissão do Estado à Lei. À luz do princípio mencionado, defende que a autoridade lançadora tem a obrigação demonstrar com inequívoco todos os elementos exigidos pelo art. 142 do CTN para promover o lançamento do crédito tributário. A atuação fazendária que deixa de observar tal princípio torna o lançamento incompatível com o mandamento legal, eivado de nulidade, portanto. Sem dúvidas, dentro deste contexto, conclui que o erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração, pois o lançamento estará eivado de víncio material sempre que houver erro nos critérios da regra matriz de incidência tributária, como é o caso da lide aqui discutida. Argumenta que a falta de certeza e liquidez do lançamento levam a nulidade do auto. No presente caso, ante a confusão e contradição da acusação, defende que faltam elementos suficientes para determinar com segurança o cometimento da infração imputada a defendant.

Em apoio aos seus argumentos, acosta julgados deste Conselho de Fazenda, cuja jurisprudência local, em diversas oportunidades, apresentou-se em alinhamento com princípios constitucionais da legalidade e da ampla defesa, decidindo pela nulidade de lançamentos com o mesmo víncio de motivação que se apresenta ao caso objeto desta lide.

Assim, como se observa, conclui que o erro que remete ao conteúdo do lançamento (composição de base de cálculo e alíquota), afeta requisito indispensável a sua constituição, lembrando o que determina o art. 142 do CTN que a autoridade lançadora deve atender diversos requisitos, em destaque determinar a matéria tributável, logo, equívocos ou a ausência de tais exigências maculam o lançamento de víncio insanável.

Nesta esteira, por todo o exposto, conclui que se há de reconhecer a NULIDADE do auto de infração, diante do vício material apresentado, levando a iliquidez e incerteza ao lançamento do crédito tributário combatido, em evidente vulneração ao art. 142 do CTN.

IV – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ERRO NO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRa MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. VULNERAÇÃO DO ART. 142 DO CTN.

Na remota hipótese de não se conhecerem das nulidades suscitadas, procura demonstrar a improcedência do lançamento ante o erro material evidenciado na mensuração da base de cálculo do suposto crédito tributário.

Explica que determina, o art. 142 do CTN (texto reproduzido), que a autoridade administrativa, para fins de constituir o crédito tributário, deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Por sua vez, a determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Informa que, ao analisar detidamente o auto de infração combatido, foi observado que a dourada Autoridade Lançadora incorreu em erro na composição da base de cálculo do suposto crédito tributário, critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, explicando que o primeiro equívoco evidenciado no levantamento apresentado pela nobre auditora fiscal diz respeito a desconsiderar, para fins de redução da base de cálculo, as notas fiscais de devolução relacionadas as operações de venda objeto da autuação.

Como demonstrado na relação anexa à presente impugnação (doc. 05), explica que diversas notas fiscais de devolução, relacionadas as operações de venda que são objeto da autuação, não foram levadas em consideração para fins de dedução da base de cálculo do suposto crédito tributário, fato que produziu erro na determinação da base de cálculo do tributo exigido, tornando o crédito tributário ilíquido e incerto. Como é de conhecimento dos nobres julgadores, a devolução de mercadoria é uma operação jurídica cujo objetivo é anular todos os efeitos da operação anterior a ela vinculada, inclusive os tributários, o que implica dizer que diante da devolução da mercadoria está anulada a operação antecedente e a esta relacionada. Como consequência lógica, conclui que as notas fiscais objeto da autuação foram anuladas com as correspondentes devoluções realizadas.

Não bastasse este equívoco, alega que há outro a ser evidenciado, que demonstra duplicidade de cobrança, e consequente majoração da base de cálculo, pois, indevidamente, como resta demonstrado no anexo à presente defesa (doc. 06), a agente fiscal exigiu imposto sobre nota fiscal de saída objeto de lançamento de outro auto de infração. É dizer que, a autoridade fiscal realizou vários lançamentos sobre o mesmo fato, lavrou contra a impugnante diversos autos de infração com a mesma acusação, considerando o mesmo documento fiscal. Como já apontando acima, afirma ser determinante para iliquidize do lançamento do crédito tributário cumprir com os requisitos exigidos do art. 142 do CTN, em destaque, a determinação da matéria tributável e o correto cálculo do montante do tributo devido, não havendo como negar que, quanto a determinação da matéria tributável e a mensuração do valor do tributo, a nobre autoridade fiscal incorreu em erro material, maculando o lançamento combatido com vício insanável, uma vez que deixou de excluir da base de cálculo os valores relativos às notas fiscais de devolução de mercadorias, bem como efetuou cobrança em duplicidade, utilizando os mesmos documentos fiscais para embasar lançamentos diversos.

Alega que o erro no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, em outras palavras, o erro no levantamento apresentado pela autoridade autuante, demonstra que o crédito tributário exigido é improcedente, não devendo prosperar a cobrança em combate. Outrossim, destaca que o processo administrativo se reveste de controle de legalidade do lançamento, não detendo as douradas autoridades julgadoras competência para refazê-lo. Logo, ante todos os equívocos evidenciados, conclui que a medida que se impõe é o julgamento de improcedência

total do lançamento.

Portanto, por tais razões, pugna a Impugnante, com fundamento no art. 142 do CTN, pela improcedência do lançamento ante o erro do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, o que tirou do pretenso crédito tributário o atributo de certeza e liquidez a ele inherente.

Alega, ainda, ofensa ao princípio constitucional do não confisco face à exorbitância da multa aplicada. Nessa ótica, ainda que meramente por apego ao debate se cogite a procedência da autuação, sustenta que a multa, na espécie, é de manifesta constitucionalidade, não podendo a Impugnante deixar de se insurgir quanto a sua cobrança, ao menos no percentual exigido. Faz referência á jurisprudências das cortes superiores para, em seguida, concluir que o auto de infração aplica multa em percentual indevido, qual seja, 60% (sessenta por cento), sendo indubiosa a afirmação de que a multa aplicada além de confiscatória, ultrapassa o limite da razoabilidade, proporcionalidade e do confisco. Portanto, considerando a hipótese de não acolhimento dos demais argumentos e, persistindo a autuação, requer-se, de logo, a redução da multa ao patamar razoável de 20% (vinte por cento).

Requer, ainda, a aplicação do princípio do *in dubio pro contribuinte*. Transcreve o texto do art. 112 do CTN para apoiara a ideia de que o ônus de provar os fatos sobre os quais se apoia o lançamento é da autoridade lançadora, em atendimento ao seu dever de investigação. Assim, se tais fatos não são suficientemente demonstrados, ou há dúvida quanto aos fundamentos do auto de infração, como está provado nesta defesa, sustenta que cabe a aplicação do art. 112 do CTN.

Assim, defende ser necessário invocar o artigo 112 do CTN, considerando, a possibilidade de restar dúvidas, e neste caso, deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte, reformando a decisão para julgar nulo ou improcedente o auto de infração.

A fim de comprovar os fatos contábeis relevantes invocados pela Impugnante, a infirmar as acusações que servem de base para o lançamento, requer o deferimento da produção da prova pericial, formulando os seguintes quesitos técnicos:

- (a) Queira o Senhor Perito informar se a luz dos documentos apresentados pela autoridade lançadora deixou de ser deduzida do valor lançado as notas fiscais de devolução correspondentes.
- (b) Queira o Senhor Perito informar se a luz dos documentos apresentados pela autoridade lançadora ocorreu duplicidade de cobrança, considerando que a notas e períodos fiscais objeto do auto de infração objeto desta defesa foram consideradas para fins de lançamento nos autos de infração nº 2073490004241 e 2073490003245.

Ainda, indica como assistente de perito, a Sra. DANIEL DA SILVEIRA CAVALCANTI, inscrito no CPF sob nº 027.820.974-23 e no CRC/PE 17.944/O-0, com endereço profissional na Rua Arnóbio Marques, 253, empresarial Camilo Brito, 3º andar – sala 308, bairro de Santo Amaro, Recife - PE.

Diante do exposto, PEDE a Impugnante:

- (a) Preliminarmente, seja reconhecida a NULIDADE do auto de infração ante o vício de legalidade e de motivação do lançamento do crédito tributário combatido, vulnerando a alínea “c”, do inciso II do art. 15, o inciso II do art. 18, bem como o inciso III, do art. 39 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia) e do art. 142 do Código Tributário Nacional; e
- (b) Na remota hipótese de superada a preliminar de nulidade acima, pede a IMPROCEDÊNCIA do lançamento diante da inexistência do cometimento da infração imputada em decorrência da higidez dos lançamentos e apuração do ICMS declarada pela Impugnante;

Protesta pela produção da realização de perícia contábil nos termos acima formulados.

Por fim, requer, sob pena de nulidade, que as intimações vindouras sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Márcio Fam Gondim, OAB/PE no 17.612, com escritório profissional na Rua Arnóbio Marques, no 253, Bairro de Santo Amaro, Município do Recife/PE, CEP 50.100-130.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 133/143, as autuantes prestam informação fiscal, aduzindo o que segue.

Informam que os trabalhos de fiscalização recaíram sobre a verificação dos recolhimentos do ICMS/DIFAL devido nas Notas Fiscais das vendas para Não Contribuintes localizados no Estado da Bahia e foi constatado que os valores que foram retidos nas NF's constantes dos Anexos 2.1, 3.1, 4.1 e 5.1 não foram integralmente recolhidos, conforme demonstram os Anexos 2, 3, 4 e 5. Acrescentam que a previsão da retenção e consequente recolhimento está contida na Emenda Constitucional nº 87/15 e regulamentado pelo Convênio ICMS 142/18, e que a empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário, ficando, portanto, o subordinada ao cumprimento das normas dispostas nos diversos institutos que versem sobre a Substituição Tributária Interestadual.

Alegam que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação. Destacam que a autuação ocorreu pela verificação de todas as Notas Fiscais de venda para Não Contribuintes localizados no Estado da Bahia e o ABATIMENTO entre os valores que foram retidos e os valores que foram recolhidos através das GNRE's.

Pontuam que a infração, portanto, é ICMS/DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO, ou seja, os valores retidos nas NF's de venda para não contribuintes relacionadas nos Anexos 2.1, 3.1, 4.1 e 5.1 deveriam ter sido integralmente recolhidos ao Erário e não foram.

Quanto à alegação da impugnante de que “demonstrou no Documento 05, à fl. 128, diversas notas fiscais de devolução, relacionadas às operações de venda que são objeto da autuação e que não foram levadas em consideração para fins de dedução da base de cálculo do suposto crédito tributário, o que teria produzido erro na determinação da base de cálculo do tributo exigido, tornando o crédito tributário ilíquido e incerto”, asseveram que provarão, a seguir, que não é procedente.

Reforçam, mais uma vez, que a autuação foi ICMS/DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Explicam que, para apuração desse valor, foi levantado o valor retido, abatidas as devoluções, e encontrado o valor a ser cobrado no presente PAF. Informam que todas as devoluções foram abatidas do valor a ser recolhido conforme demonstrado nos Anexos 2, 3, 4 e 5.

Exemplificando, explicam que, no exercício 2020 (conforme Anexo 2, fls. 10 a 11), no mês de junho, foi retido (vide Anexo 2.1, fls. 12 a 13) R\$ 10.790,10, não houve devolução e foi pago R\$ 5.380,80. Restava recolher R\$ 5.409,30, que foi lançado neste PAF. Já no exercício 2021 (conforme Anexo 3, fls. 14 a 15), nos meses de julho, agosto, novembro e dezembro, foi retido (vide NF's do Anexo 3.1, fls. 16 a 19) um total de R\$ 120.088,48, houve devolução no mês de dezembro no valor de R\$ 7.052,55, que foi abatido, gerando um saldo de R\$ 113.035,93 a ser pago, porém, como nada foi pago, faltou recolher o valor acima integralmente. Assevera que essa devolução foi sim considerada, foi a da Nota Fiscal nº 603, que está incluída no Documento 05 anexado pela defendant, alegando que não foi considerada. Quanto ao exercício 2022 (conforme Anexo 4, fls. 20 a 21), nos meses de janeiro a dezembro, foi retido (vide NFs do Anexo 4.1, fls. 22 a 64) um total de R\$ 3.786.552,57, tendo ocorrido devolução nos meses de maio, junho, agosto, novembro e dezembro no valor total de R\$ 46.437,84, que foi abatido, gerando um saldo de R\$ 3.740.114,73 a ser pago, porém, como nada foi pago, faltou recolher o valor acima integralmente, que foi lançado neste PAF. No exercício de 2023 (conforme Anexo 5, fls. 65 a 66), nos meses de fevereiro, março e abril, foi retido (vide NFs do Anexo 5.1, fls. 67 a 69) um total de R\$ 273.864,40, tendo ocorrido devolução nos 3 meses no valor total de R\$ 194.162,83, que foi abatido, gerando um saldo de R\$ 79.701,57 a ser pago, porém, como nada foi pago, faltou recolher o valor acima integralmente, que foi lançado neste PAF.

Dessa forma, de tudo exposto nos quatro parágrafos anteriores, conclui que TODAS AS DEVOLUÇÕES FORAM COMPUTADAS, conforme pode ser comprovado através dos Anexos 2, 3, 4 e 5 do PAF e também do Anexo 1 – Informação Fiscal, às fls. 143 a 146, onde detalharam todas as

NF's de devolução com as respectivas NF's de venda originárias.

Quanto ao “segundo erro identificado” (alega a defendant que houve duplicidade de cobrança, e consequente “majoração da base de cálculo”, por termos exigido imposto sobre nota fiscal de saída objeto de lançamento de outro auto de infração), para tentar provar essa alegação, explica que a defendant anexou ao PAF o Doc. 06.

Quanto a esse argumento, entendem ser totalmente incabível na contestação do presente PAF, uma vez que trata de ICMS/DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Alegam que as NF's constantes do Documento 06 fazem parte do presente PAF como prova do montante que foi retido. E se retido, entendem que tem que ser recolhido. Sendo que, na definição do que foi cobrado, já foram abatidas as devoluções, como já foi totalmente demonstrado nos parágrafos anteriores.

Quanto à alegação de contradição entre ter sido cobrada como “entrada”, quando as NFs são de venda, admitem que realmente houve um equívoco na tipificação da infração, pois ao invés de colocarem 006.002.005 (“*Deixou o estabelecimento remetente da mercadoria, bem ou serviço, para uso consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do Inciso XV do art. 4º da Lei 7.014/96*”) colocaram o código 006.002.004, que tem o mesmo texto acima, exceto na parte que fala “deixou o estabelecimento destinatário”.

Argumentam, todavia, que, apesar do engano na tipificação, os valores estão corretos, a multa aplicada está correta e todos os anexos estão corretos. Asseveram que o único engano foi, realmente, a troca do numeral final da tipificação de “004” para “005”.

Frisam, inclusive, que todas as NF's listadas nos Anexos 2.1, 3.1, 4.1 e 5.1 do PAF são de “Venda para não contribuintes”. E a diferença de alíquotas, nas operações interestaduais com produtos para não contribuintes localizados no estado da Bahia, é devida pelo remetente ao Estado destinatário. Asseveram que a legislação é clara a esse respeito. (LC 190/22).

Dessa forma, concordam que houve contradição, mas discordam do pedido de nulidade, pois o art. 19 do RPAF prevê que “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro na indicação desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”.

Quanto ao aspecto formal, e ao pedido de nulidade do processo pela falta de assinatura do chefe hierárquico na Ordem de Serviço, afirmam que a Ordem de serviço foi gerada pela Supervisora Herminda Duran Rodriguez Brito, através do Sistema da Sefaz. Garantem que a assinatura da Supervisão consta no Auto de Infração, assim como o visto do Inspetor Kleberson Polito Barreto.

Quanto à alegação de que a multa é exorbitante e confiscatória, não abordam essa discussão por entenderem não ser o foro adequado, já que a definição das multas é determinada por Lei Estadual e o sistema de emissão de Auto de Infração segue rigorosamente.

Diante de todo o exposto, não acatam as alegações apresentadas e ratificam a autuação, entendendo que o valor apontado no presente PAF é de fato devido.

Isto posto, encaminham o presente processo para esse Egrégio Conselho, S.M.J.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ordem de serviço sem assinatura do chefe da equipe, não merece prosperar, pois se trata de um documento interno, de efeitos intramuros à repartição fazendária, sem qualquer repercussão na validade dos atos jurídicos praticados.

De fato, a prática de atos administrativos sem respaldo em Ordem de Serviço específica não acarreta, por si só, a nulidade do ato que eventualmente tenha atingido o seu fim, já que pode ser convalidado pela autoridade administrativa hierarquicamente superior. Frise-se, aliás, que as Ordens de Serviço atuais são emitidas eletronicamente, dispensando a assinatura do chefe da

repartição, o qual se subscreve, apenas, no momento da lavratura do auto de infração, como ocorreu no presente processo.

Assim, nenhuma irregularidade ocorreu, sendo rejeitado o argumento empresarial neste ponto.

Quanto à alegação de contradição entre a conduta descrita e a fundamentação legal citada no lançamento, possui razão o contribuinte, pois, no descriptivo da conduta, as autuantes fazem menção a omissão supostamente praticada pelo “destinatário”, enquanto que as normas legais citadas (para motivar a cobrança) referem-se a cobrança de imposto pelas saídas, fato, aliás, admitido pelas autuantes.

O lançamento tributário não se esgota, todavia, na descrição do tipo infracional registrada na folha de rosto do processo, mas se perfaz pelo conjunto de elementos e papéis de trabalho que instruíram o auto de infração.

Nesse sentido, é possível notar que, à folha 01, ainda na descrição dos fatos, as autuantes registram que “*Infração 1 – ICMS-SI DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO nas vendas que tem como destinatário final não contribuintes localizados no estado da Bahia (EC 87/2015 e instituído pelo Convênio ICMS 93/15, hoje substituído pelo Convênio ICMS 142/18) ... (grifo acrescido)*”. Ademais, é possível notar que os demonstrativos de débito fazem clara referência às operações de saída, já no seu título denominado “DEMONSTRATIVO DO ICMS/DIFAL RETIDO E NÃO RECOLHIDO”, com identificação de cada uma das notas fiscais de saída, listadas de forma exaustiva pela fiscalização. Assim, dúvidas não houve de que a exigência fiscal se estribou nas operações de saída.

Além de tudo, a defesa revelou ter compreendido perfeitamente o lançamento, pois aduziu argumentos coerentes com as operações de saída autuadas, na medida em que identificou e questionou a utilização de notas fiscais de saída para amparar a cobrança, conforme trechos que destaco abaixo.

“86.- *O primeiro equívoco evidenciado no levantamento apresentado pela nobre auditora fiscal diz respeito a desconsiderar, para fins de redução da base de cálculo, as notas fiscais de devolução relacionadas as operações de venda objeto da autuação.*

87.- *Como demonstrado na relação anexa à presente impugnação (doc. 05) diversas notas fiscais de devolução, relacionadas as operações de venda que são objeto da autuação, não foram levadas em consideração para fins de dedução da base de cálculo do suposto crédito tributário, fato que produziu erro na determinação da base de cálculo do tributo exigido, tornando o crédito tributário ilíquido e incerto.*

...
89.- *O que implica dizer que diante da devolução da mercadoria está anulada a operação antecedente e a esta relacionada. Como consequência lógica, as notas fiscais objeto da autuação foram anuladas com as correspondentes devoluções realizadas.*

...
91.- *Indevidamente, como resta demonstrado no anexo à presente defesa (doc. 06), a agente fiscal exigiu imposto sobre nota fiscal de saída objeto de lançamento de outro auto de infração. É dizer que, a autoridade fiscal realizou vários lançamentos sobre o mesmo fato, lavrou contra a impugnante diversos autos de infração com a mesma acusação, considerando o mesmo documento fiscal (grifos acrescido). ”*

Assim, não tendo havido qualquer prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa do contribuinte, motivos não há para a decretação de nulidade, nos termos do art. 18, § 2º do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 18. São nulos:

...
§ 2º *Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade (grifo acrescido).*
...”

Quanto à alegação de nulidade por ausência de liquidez e certeza face à duplidade de exigência de tributo já lançado em outro auto de infração, é questão que remete ao mérito do lançamento e, como tal será tratada.



Assim, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

Denego o pedido de diligências por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço, para uso consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do Inciso XV do art. 4º da Lei 7.014/96*”. Trata-se de vendas interestaduais destinadas ao Estado da Bahia, nas quais o Sujeito Passivo fez a retenção do ICMS-ST, mas não recolheu aos cofres do Estado.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando: “**a) desconsideração das notas fiscais de devolução; b) duplicidade da exigência de valores já objeto de lançamento em outro auto de infração; e c) confiscatoriedade da multa aplicada**”.

Quanto à alegação de desconsideração das devoluções, o exame dos fólios processuais revela que, diferentemente do que alega a empresa, foram, sim, deduzidos os valores atinentes às notas de devolução recebidas pelo Sujeito Passivo conforme se pode atestar pelos demonstrativos de débito acostados ao processo, os quais reservaram uma coluna específica para dedução das devoluções (folhas 15, 21 e 66).

Assiste razão, portanto, à fiscalização.

Quanto à alegação de duplicidade de exigência dos valores lançados com aquele outros exigidos nos Autos de infração nºs 207349.0004/24-1 e 207349.0003/24-5, não merece, igualmente, prosperar, pois os lançamentos citados não se confundem já que possuem tipos legais distintos. De fato, enquanto o presente auto de infração foi motivado pela falta de recolhimento do ICMS retido, o Auto de infração nº 2073490004241 refere-se a ICMS-ST retido a menos. Já o Auto de infração nº 207349.0003/24-5 se refere à não retenção e, consequentemente, ao não recolhimento do ICMS DIFAL.

Assim, tais autos de infração possuem objetos distintos, não assistindo razão ao contribuinte.

Por fim, quanto à alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, tal matéria refoge à competência desta Corte Administrativa, nos termos do art. 167 do RPAF/99.

Do exposto, julgo o Auto de Infração **PROCEDENTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207349.0007/24-0**, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO MÓVEIS KUTZ LTDA**, devendo ser intimado, o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **3.938.261,53**, além da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR