

**A. I. N°** - 20790.0003/12-1  
**AUTUADO** - POLY EMBALAGENS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA CONSUELO PIRES BARROS  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 23.10.2012

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0240-02/12

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. b) LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 2. SERVIÇO DE TRASPORTE. TRASPORTADOR AUTONOMO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 3. DIFERIMENTO. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES. A ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE PARA ALIMENTAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO FORNECEDOR. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. 4. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Demonstrado o recolhimento a menos, afastadas as alegações de nulidades, bem como a necessidade de diligência. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/06/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$72.675,67 em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01–Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento (s) fiscal (is).O ICMS com valor de R\$ 800,89. Multa de 60%;

Infração 02 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. O ICMS com valor de R\$9,60. Multa de 60%;

Infração 03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. O ICMS com valor de R\$ 79,20. Multa de 60%;

Infração 04 – Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Contribuinte adquiriu refeição para consumo por parte de seus empregados, deixando, entretanto de recolher o ICMS devido por diferimento, pelo qual foi autuado. Foram 3 os fornecedores exercício de 2009. O ICMS com valor de R\$8.129,49. Multa de 60%;

Infração 05 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. O ICMS com valor de R\$ 1.963,44. Multa de 150%;

Infração 06 – Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Relativo a exercício de 2009. O ICMS com valor de R\$61.693,05. Multa de 60%;

O sujeito passivo apresenta, às fls. 456 a 470, defesa arguindo que, ao ser intimado do presente Auto de Infração reconheceu seu equívoco material no tocante as infrações 01, 02, 03, 04 e 05 tendo providenciado, imediatamente o recolhimento do Imposto apurado pela Digna Auditora Fiscal.

Assegura que não procede a Infração 06, descrita abaixo, razão pela qual se passa à defesa.

Consigna que a autuação fiscal levada a efeito pela ilustre fiscal autuante, fere de morte princípios constitucionais albergados no RPAF.

*O artigo 2º do citado diploma legal preleciona que:*

*Art. 2º Na instauração preparo instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Salienta que quando o legislador ordinário previu a aplicação de outros princípios do direito ao processo administrativo fiscal estadual, incluiu no seu bojo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, como também o princípio do não confisco.

Ressalta ainda que é evidente na presente autuação que a fiscalização não observou tais princípios, impondo ao contribuinte exação fiscal exorbitante que afronta os mais elementares conceitos dos princípios mencionados, positivados de forma intrínseca ou extrínseca na nossa Carta Magna.

Assegura que os princípios são normas, e, como tal, dotados de positividade, que determinam condutas obrigatórias e impedem a adoção de comportamentos com eles incompatíveis. Entende que estes servem, também, para orientar a correta interpretação das normas isoladas, indicar, dentre as interpretações possíveis diante do caso concreto, qual deve ser obrigatoriamente adotada pelo aplicador da norma, em face dos valores consagrados pelo sistema jurídico.

Assegura que o princípio da proporcionalidade tem o objetivo de coibir excessos desarrazoados, por meio da aferição da compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa, para evitar restrições desnecessárias ou abusivas.

Aduz que não é lícito à Administração Pública valer-se de medidas restritivas ou formular exigências aos particulares além daquilo que for estritamente necessário para a realização da finalidade pública almejada.

Alude que a adequação entre os meios e os fins, vedando-se a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Acrescenta ainda, nesse contexto, que é manifesto que as infrações perpetradas relativamente à exigência do ICMS com aplicação de multas em percentual de até 60%, ferem de morte o conceito de proporcional ou razoável, uma vez que impõe ao contribuinte sanção pecuniária relativa a uma sistemática de tributação.

Salienta que é desarrazoada, desproporcional, e que foge a qualquer raciocínio lógico tal procedimento. A adequação dos meios para atingir os fins deve ser perseguido pelo Administrador Público no gerenciamento da arrecadação, sob pena de se praticar a injustiça fiscal obrigando ao contribuinte socorrer-se no Judiciário para fazer valer os seus direitos.

Afirma que pela adequação exige-se que o meio utilizado pelo Estado para alcançar a finalidade desejada seja apropriado ao alcance de tal desiderato.

Entende que como o ente público necessita de recursos financeiros para o desempenho de suas atividades, é perfeitamente compreensível que sejam tomadas medidas legislativas capazes de garantir o ingresso desses recursos nos Cofres Públicos.

Percebe, entretanto, que não se deve exigir do contribuinte tributo a mais do que recolheria nas operações de saída.

Coaduna nesse sentido, ao citar Helenilson Cunha Pontes (200, p.154) que diz que o meio adotado e o fim perseguido devem representar uma relação conforme e proporcional.

Assegura que parece razoável concluir que a necessidade de garantir o ingresso de recursos nos Cofres Públicos, apesar de extremamente importante, não justifica o sacrifício ilimitado ou incondicional dos bens jurídicos protegidos pela Carta Magna.

Ressalta que é imprescindível que para aplicação do suposto imposto indevido exigido neste auto de infração deve-se obedecer aos limites do adequado, do necessário e do proporcional.

Aduz que o artigo 150, inciso IV, da Constituição, do capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, da Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar, consagra o Princípio do Não-Confisco.

Alude que se trata de uma inovação no Sistema Tributário Nacional, visto que o constituinte de 1988 preocupou-se em conferir à sociedade um elemento positivo que impossibilitasse o livre alvedrio estatal na instituição de tributos.

Salienta que não se trata de um princípio específico dirigido apenas a um ente federativo. Entende que é um dirigido às quatro esferas federativas da República, a saber: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Afirma que é inserido dessa forma como um contrapeso ao poder de tributar. Entende que por ser este parte do poder político estatal, é aquele, de forma ampla, uma barreira de que os detentores deste não podem dispor livremente.

Nota que é uma norma dirigida ao Estado como forma de garantir aos contribuintes limites para a ação estatal. Impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos. Sendo assim, o tributo utilizado com efeito de confisco será tido como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio.

Externa em lição do professor Hugo de Brito Machado (2003, p. 45) para reforçar o exposto acima:

*Os princípios jurídicos da tributação existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder de Tributar pertencente ao Estado.*

Consigna em sessão plenária do julgamento da ADIN 2010-2, onde se questionava a constitucionalidade da lei que possibilitava a elevação de 25% da alíquota da contribuição previdenciária dos servidores públicos, que assim se manifestou o Ministro Carlos Mário Velloso em seu voto:

*É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de ‘tributo com efeito de confisco?’ O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de ‘área cinzenta’. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou proventos. (...)*

Alude ainda que o efeito de confisco se caracterizasse, sobretudo, no fato, por exemplo, de o contribuinte, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando.

Salienta nesse sentido, que o inesquecível jurista Geraldo Ataliba, em seminário realizado na Universidade de São Paulo, entregou nas mãos do então Senador da República, Fernando Henrique Cardoso, um anteprojeto para alterar o Código Tributário Nacional (MARTINS, 2000, p. 51).

*O art. 7º do anteprojeto possuía a seguinte redação:*

*Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.*

- 1.º É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre o abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.*
- 2.º Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.*
- 3.º As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.*

Afirma que ressalvadas as divergências em torno desse anteprojeto, o mérito reside na iniciativa de pôr um freio na audaz ferocidade em querer cada vez mais arrecadar sem observar limites constitucionais previstos.

Assegura ter sido realizada uma análise superficial da escrita fiscal e contábil da requerente que é suficiente para demonstrar os equívocos cometidos pela autuante no levantamento fiscal elaborado, como também no enquadramento e tipificação da infração, o que conduzirá à reforma do auto, devendo ser considerado totalmente improcedente.

Acrescenta que são duas naturezas de vícios que tornam nula estes itens da autuação. A falta de previsão legal para a determinação da base de cálculo perpetrada pela Autuante, bem como as diversas falhas de conceitos matemático-contábeis, além da falta de demonstração de valores constantes das planilhas anexadas ao auto, tornando difícil o seu completo entendimento.

Entende que a infração aqui analisada está assim descrita:

*Infração 06 – 03.02.04.*

*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.*

*Exercício de 2009 - Contribuinte beneficiário do DESENVOLVE desde outubro/07, conforme Resolução n. 21/2007 (anexada a este processo), para fabricar embalagens de material plástico, utilizou-se indevidamente deste Benefício sobre:*

- a) Devolução de material adquirido para industrialização / ou devolução de aquisição de uso consumo / devolução de recebimento em transferência de produtos adquiridos para uso / consumo da empresa (CFOPs 5201 / 6201 / 5556 / 6556 / 6557);*
- b) transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (Operações não beneficiadas pela Resolução supra mencionada) sob CFOPs 5152 / 6152)*
- c) Valores lançados a Débito no LRICMS n. 02, a título de Diferença de Alíquota.*

*Enquadramento: Art. 116 e incisos e 124, inciso I, do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97. Multa aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

Afirma que o art. 116, e seus incisos, tratam do regime normal de apuração do imposto, elencando os elementos da escrituração fiscal que devem constar do Registro de Saídas, Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS. Diz, também, como devem ser compilados tais valores para efeito de levantamento, transferência de saldos credores e recolhimentos dos saldos devedores. Já o art. 124, inciso “I” refere-se aos prazos de recolhimento do ICMS pelo regime normal e pelo regime de apuração do imposto com base na receita bruta.

Coaduna que a necessidade imperiosa de especificação da legislação concernente às infrações acusadas pela Autoridade Fiscal nota-se, sem maior esforço, a falta de enquadramento legal adequado, desde quando são citados os arts. 116 e 124, inciso I, que não esclarecem, com exatidão, os dispositivos legais infringidos.

Acrescenta que em nenhum momento é mencionada qualquer norma legal relativa aos incentivos do Desenvolve, muito embora quase todos os cálculos de quantificação do tributo tenham sido baseados nos critérios do referido incentivo, como consta dos Anexos I, II e III.

Afirma que entendeu equivocadamente a ilustre fiscal, como denota a descrição da infração, que teriam sido incluídos indevidamente no Benefício: 1- Devolução de material adquirido para industrialização; ou devolução de aquisição de uso consumo; devolução de recebimento em transferência de produtos adquiridos para uso/consumo da empresa; 2- Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; 3- Diferença de alíquota.

Argumenta que após exaustivos esforços por parte da autuada, pode-se pressupor que estes últimos devem se referir ao diferencial de alíquotas de operações interestaduais devidas ao Estado da Bahia.

Alega ainda que no Auto Infração é obscuro o completo entendimento da autuação, que é ato administrativo formal e solene (art. 142 do CTN), onde, necessariamente, devem constar todos os elementos listados taxativamente no RPAF (art. 39).

Fundamenta que quando se adentra nos cálculos demonstrados pelo Auditor, faz-se necessário defluir outras informações complementares indispensáveis à compreensão mais plena do lançamento, não trazidas pela Autuante.

Consigna ainda que a ilustre autuante desenvolveu fórmulas próprias e inéditas de determinação de base de cálculo, totalmente desprovidas de logicidade fiscal e contábil, bem como, o que é pior, sem qualquer previsão legal, em flagrante desalinho com os preceitos da CF (art. 150, I), do CTN (3º, 9º inciso I, dentre outros).

Aduz que é assente e indiscutível que o sistema pátrio não admite determinação de base de cálculo sem previsão legal.

Alude que o agente Fiscal não deve e não pode criar fórmulas próprias para apurar imposto, senão aquelas, em última hipótese, previamente concebidas pelo legislador ordinário. Muito menos fórmulas de cálculos por aproximação como no caso vertente.

Argumenta que a alínea *i*, do inciso XII, §2º do art. 155 da Carta Magna delegou à Lei Complementar, além de outras disposições, a definição dos contribuintes do imposto e a fixação da base de cálculo.

Entende que mesmo se os critérios manejados na autuação fossem legalmente aceitos, e que tivessem sido reparadas todas as muitas incorreções quanto aos conceitos de natureza contábil-econômica, sanando todas as imperfeições matemáticas, ainda assim, a fórmula utilizada no AI representaria uma arbitrariedade na medida em que violaria o Princípio da Estrita Legalidade, por falta absoluta de previsão em norma que pudesse vir a lhe atribuir validade jurídica. Afirma que o Auditor Fiscal não tem competência para criar fórmulas, fazendo às vezes do legislador.

Fundamenta que a falta de previsão legal dessa complexa e equivocada fórmula de apuração de base de cálculo impede que se possa validar o Auto, principalmente por lhe faltar a devida Segurança Jurídica, cerceando o lícito direito de defesa da contribuinte.

Argumenta que o Auto de Infração, instrumento necessário para a exigência de tributo, no tocante ao descumprimento de obrigação principal e acessória conforme o tratamento legal do art. 38 do RPAF estadual, deve atender aos dispositivos legais insculpidos na lei instituidora do tributo.

Salienta que a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, II, definiu a competência tributária dos Estados membros para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Salienta que ao direito tributário e à contabilidade interessa a verdade material ou real. Não se contentam apenas com a verdade formal. Xavier, citado por Cassone & Cassone (2000, p.44), expressa o que seja o Princípio da Verdade material:

*O princípio da verdade material consiste em conceber o procedimento do lançamento como um procedimento inquisitório em que o objeto do processo não está na disponibilidade das partes, como sucede no Processo Civil, mas no dever do Fisco de verificar os fatos tais como eles, na realidade, se apresentam independentemente das provas legais pré-constituídas. O Fisco deve investigar os fatos independentemente de quaisquer presunções, provas legais ou realidades anômalas.*

*Também neste sentido é o Acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba:*

*VERDADE MATERIAL. Independentemente do protesto das partes, cabe ao julgador buscar a verdade material para que justiça fiscal se pratique...*

*Relator: MOACIR TAVARES DOS SANTOS*

*Processo: CRF – 602/99 - Data da sessão: 02/09/99 - Tipo de recurso: VOLUNTÁRIO - Parcialmente provido por unanimidade*

*ACÓRDÃO Nº 5.510/99*

*A importância do princípio da verdade material é afirmada por Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003, p. 47):*

*O dever investigatório dirigido pela discricionariedade da autoridade fiscal não pode ficar amarrado por formalismos, sob pena de não se descobrir corretamente a verdade dos fatos, ou de ficar cerceado o direito de defesa do contribuinte.*

Entende que é possível inferir que se desconhece qual a fonte legal utilizada pela Autuante para valorar a base de cálculo que resultou no indigitado lançamento de ofício.

Anota que não há segurança na infração imputada, e quanto a esta questão e a própria definição da base de cálculo, o RPAF é claro ao prever, em seu art. 18, que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

*A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, durante a 75ª e a 77ª Sessões Ordinárias, realizadas nos dias 20 e 27 de novembro de 2000, respectivamente, julgou os Recursos Voluntários a seguir transcritos, de acordo com o entendimento da Recorrente, senão vejamos:*

*RELATOR: CONS. JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO*

*Processo - A.I. Nº 140844.0002/99-7 - Recurso Voluntário // Recorrente - Miralar Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda. // Recorrida - Fazenda Pública Estadual // Autuante - Ney Silva Bastos // ACÓRDÃO CJF Nº 2572 - EMENTA: ICMS. LIVROS FISCAIS. a) REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. ERRO NA APURAÇÃO DO CONTA CORRENTE FISCAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração reconhecida pelo autuado. b) REGISTRO DE ENTRADAS. COMPRAS NÃO REGISTRADAS. Modificada a decisão. A documentação que fundamenta tal infração não oferece segurança necessária e suficiente para que seja imputado ao autuado seu cometimento. Item nulo. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.*

*RELATOR: CONS. JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO*

*Processo - A.I. Nº 008941637/00 - Recurso Voluntário // Recorrente - Saravá Magazine Ltda. // Recorrida - Fazenda Pública Estadual // Autuante - Ângela Maria Menezes Barros // ACÓRDÃO CJF Nº 2653/00 - EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.*

*O artigo 39 do RPAF estabelece os pressupostos essenciais para a lavratura do Auto de Infração:*

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;*

*II - o dia, a hora e o local da autuação;*

*III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*

Consigna que o procedimento administrativo é dominado pelo princípio inquisitivo e não pelo dispositivo, isto é, o próprio fisco investiga se o fato gerador ocorreu, verifica a existência da obrigação e pune o infrator. Neste diapasão, o artigo 39, III do RPAF-BA, preleciona que o Auto de

Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias de forma clara, precisa e sucinta.

Entende que a descrição é ato ou efeito de descrever. Acrescenta que descrever é contar, pormenorizadamente o fato. Por meio da descrição, relevam-se os motivos que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão chegada pela autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no Auto de Infração com a hipótese descrita na norma jurídica. É elemento essencial à lavratura do auto de infração.

Afirma que é necessário que o auditor fiscal relate com clareza, os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles.

Entende que no caso em apreço, a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, insculpida no artigo 5º, LV da Constituição Federal, deve ser observada pelo órgão julgador.

*Nossa Lei Maior situou os destacados princípios conjuntamente no mencionado artigo:*

*Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com meios e recursos a ela inerentes.*

Acrescenta que o Princípio do Contraditório contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais (ou de natureza procedimental devem primar pela ciência bilateral das partes, e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas).

*“Vicente Greco Filho (1996, p.90) sintetiza o princípio de maneira bem prática e simples:*

*O contraditório se efetiva assegurando-se os seguintes elementos: a) o conhecimento da demanda por meio de ato formal de citação; b) a oportunidade, em prazo razoável, de se contrariar o pedido inicial; c) a oportunidade de produzir prova e se manifestar sobre a prova produzida pelo adversário; d) a oportunidade de estar presente a todos os atos processuais orais, fazendo consignar as observações que desejar; e) a oportunidade de recorrer da decisão desfavorável.”*

Assegura que nesse mesmo delineamento, insurge-se o Princípio da Ampla Defesa, que traduz a liberdade inerente ao indivíduo (no âmbito do Estado Democrático) de, em defesa de seus interesses, alegar fatos e propor provas.

Coaduna que neste aspecto, mostra-se evidente a correlação entre a Ampla Defesa e o Amplo Debate (Princípio do Contraditório), não sendo concebível falar-se em um sem pressupor a existência do outro – daí a inteligência do inciso LV, do artigo 5º Constitucional, em agrupá-los em um dispositivo. A Ampla Defesa abre espaço para que o litigante exerça, sem qualquer restrição, seu direito de defesa.

Afirma que não é sem propósito que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão 0045/99 decidiu:

*EMENTA: BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. Imputação imprecisa sem indicação da fonte ou dos critérios que conduziram à configuração da infração apontada... É nulo o procedimento que implique cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para se determinar com precisão a infração argüida. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.*

Acrescenta que o Princípio da Estrita Legalidade não permite que se aceite que o próprio Auditor entabule fórmulas de cálculo por percentuais e critérios absurdos sem que estes estejam sobejamente previstos na Lei.

Consigna que para comprovar as falhas perpetradas no presente Auto de Infração que maculam de imprestabilidade os critérios adotados, há que se tentar desvendar o caminho seguido pela Auditora, *in verbis*:

*a) A Fiscal criou uma conta corrente de débitos e créditos por cada mês e por cada movimento de operações, separando as “parcelas não incentivadas pelo Programa*

*Desenvolve” das que considerou, em seu entender, das “operações próprias – incentivadas”*

*b) Em alguns meses apurou Saldo Credor e, em outros, Saldo Devedor.*

*c) Em seqüência, compensou o Saldo Credor atribuído às operações abarcadas pelo Desenvolve com o Saldo Devedor das parcelas incentivadas, isto é, associou saldos que, em seu entender, devem estar umbilicalmente ligados pela natureza subjacente das operações (“operações próprias”: Desenvolve). Fez o mesmo com as parcelas não incentivadas (operações excluídas do Desenvolve).*

Expõe na seqüência dos meses do período fiscalizado, que ora ocorreram saldos credores, ora saldos devedores, tanto por parte do Desenvolve como por parte do que se pode denominar de *ex* Desenvolve.

*d) Nos meses em que apurou Saldo Devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo Desenvolve, **exigiu recolhimento do ICMS**, mesmo existindo Saldo Credor ex Desenvolve saldo este que seria suficiente para não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês.*

Garante que é gritante o absurdo o procedimento perpetrado na autuação. Jamais poderia ter sido ignorado o Saldo Credor apurado nas operações não abrangidas pelo benefício do Desenvolve. É saldo que, na pior hipótese, a contribuinte tem a seu favor, contra o Estado.

Assinala ainda que no mês em que foi apurado Saldo Credor pertencente às operações do Desenvolve, este, além de não ter sido compensado com Sado Devedor de operações fora do Desenvolve, foi abandonado por ocasião da apuração vindoura dos sados devedores do Desenvolve.

Aduz que o Sado Credor do movimento do DESENVOLVE ficou inutilizado na medida em que a r. auditora não o compensou com os Saldos Devedores posteriores, nem mesmo com o Saldo Devedor não incentivado pelo Desenvolve no mês subsequente.

Alinha que se a Impugnante apurou Saldo Devedor nos períodos autuados, não há que se falar em recolhimento de tributo em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade disposto na Constituição Federal.

Assegura que o ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, deve ser assegurado à impugnante o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento.

Alude que o princípio constitucional da não-cumulatividade tem o fito manifesto de evitar a oneração excessiva da atividade empresarial, coibindo a tributação em cascata incidente nos custos relacionados com a atividade do estabelecimento.

Salienta que a nossa Constituição visa desonerar e, por conseguinte, incentivar o desenvolvimento industrial do país, permitindo o creditamento do ICMS pago nas operações anteriores, fato que não poderia ser desconsiderado, como o fez a r. autuante.

Percebe que em desrespeito a tal princípio, a ilustre fiscal, excluiu os créditos fiscais da apuração do ICMS, criando base de cálculo inexistente, deixando de observar o direito constitucional da contribuinte estribada em restrições ilegais eivadas de inconstitucionalidade.

Coaduna que sendo a não-cumulatividade, *in casu* do ICMS, uma garantia constitucional da autuada sobre os custos decorrentes da atividade industrial, é direito da empresa compensar o Saldo Credor com o Devedor quando o primeiro superar o valor do segundo, não podendo haver restrições para tanto.

Aduz que não pode prosperar o Auto de Infração, pois constitui uma absurda e teratológica fórmula de cálculo, repleta de falhas e sem qualquer previsão legal, que desrespeita, inclusive, a própria Constituição Federal (o artigo 155, parágrafo 2º, I), o que macula de nulidade a atuação.



Ressalta que o Desenvolve é, substancialmente, um incentivo financeiro de dilação dos prazos de recolhimento do ICMS, que fora instituído em 2001, como instrumento de catalisação de novos investimentos para a Bahia, através de instalação de novos projetos ou da otimização dos projetos em operação, como o da ora autora, com o fito de ampliar a matriz industrial do Estado, promovendo o seu desenvolvimento econômico e a geração de empregos, entre outras finalidades (Exposição de Motivos e art. 1º da Lei 7.980/2001).

Acrescenta que, incentivos são instrumentos por meio do qual o Estado realiza determinados objetivos, é que dar uma destinação ao Programa de Desenvolvimento em contraposição a tais objetivos ocasionará um confronto direto com a Constituição Federal e seus desígnios ali descritos.

Afirma que o Estado da Bahia, com a edição da Lei 7.980/2001, desenvolveu políticas fiscais com o fim de harmonizar o disposto na Carta Magna e estabelecer a igualdade na política tributária, é que, não se pode utilizar o Programa de Desenvolvimento para onerar a empresa, desrespeitando, inclusive o princípio da não cumulatividade, negando-lhe crédito que lhe é notadamente devido.

Ressalta que o objetivo deste benefício fiscal foi atrair investidores para o Estado da Bahia, de forma a equalizar a carga tributária e dar condições de competitividade às empresas baianas, tendo como fim último, a contribuição para o desenvolvimento sócio- econômico da região.

Pede, por fim, a nulidade do Auto de Infração, ora guerreado, por falta de clareza e precisão da imputação fiscal, evidenciadas pelas inúmeras falhas de cálculo e conceitos jurídicos, bem como TENDO EM VISTA QUE NÃO SE IDENTIFICA A PREVISÃO LEGAL DA FÓRMULA UTILIZADA PELO PREPOSTO FISCAL PARA MENSURAR A BASE DE CÁLCULO. Por fim, pede que seja julgado procedente a presente impugnação..

*Conclui, com o requerimento da realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova inclusive testemunhal, em Direito admitidas, além de juntada de documentos a posteriori.*

A autuante apresenta a informação fiscal, às fls. 491 a 495, dos autos, indicando o reconhecimento da procedência das infrações 1, 2, 3, 4 e 5 do AI examinado (veja folha 458), contestando a infração.

Quanto à infração 06, aduz que recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Exercício de 2009 - Contribuinte beneficiário do DESENVOLVE desde outubro / 07, conforme Resolução nº 21/2007 (anexada a este processo) para fabricar embalagens de material plástico, utilizou-se indevidamente deste Benefício sobre :

- a) devolução de material adquirido para industrialização / ou devolução de aquisição de uso consumo / devolução de recebimento em transferência de produtos adquiridos para uso / consumo da empresa (CFOPs 5201, 6201, 5556 / 6556/6557);*
- b) Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros ( Operações não beneficiadas pela Resolução supra mencionada ) sob os CFOPs 5152 e 6152 ;*
- c) Valores lançados a Débito no LRAICMS n. 02, a título de Diferença de Alíquota .*

Alude que refez a Apuração do ICMS do contribuinte, abatendo o valor do ICMS recolhido (conforme extrato da arrecadação em anexo), constatando o recolhimento a menor do ICMS. Tudo conforme determinam as Instruções Normativas n. 27/09 , 54/09, 57/09 e 50/10 . Tudo passível de verificação, conforme demonstrado nos Levantamentos Fiscais - Saídas indevidamente beneficiadas pelo DESENVOLVE – veja folhas 259 e 261 a 266 deste processo - (CFOP 5101, 6101 - resíduos / sucatas / outros produtos não descritos na Resolução - 5102, 6102, 5123, 5912, 6912, 5913, 6913, 5914, 6914, 5123, 6123, 5201, 6201, 5553, 6553, 5556, 6556, 5557, 6557, 5152, 6152, 5911/6911- resíduos / sucatas), no Levantamento Fiscal - Entradas Indevidamente Beneficiadas pelo Desenvolve - veja folhas 260 e 267 a 278 deste Auto - (CFOP 1102, 2102, 1124, 1125, 2124, 2125, 1152, 2152, 1910, 2910, 1949, 2949) e no Levantamento Fiscal - Apuração do ICMS - DESENVOLVE, - veja folha 258 deste processo - partes integrantes deste Auto e entregues em cópia ao contribuinte.

Afirma, ainda em anexo, constar cópia reprográfica do LREntradas nº 03 ( folhas 279 a 342), LRSaídas n. 03 ( folhas 393 a 453) e LRAICMS n. 02, do contribuinte (folhas 344 a 392) , além de extrato da arrecadação, referente a 2009 e 2010 ( veja folhas 12 e 13 deste processo).

Alinha que na sua defesa, o contribuinte afirma que a autuação afrontou alguns Princípios Constitucionais (proporcionalidade, razoabilidade e não confisco), citando doutrina, e até um anteprojeto do CTN (folhas 458 a 461), além de pedir a improcedência do Auto.

Procura esclarecer que para o Direito Positivo Nacional, apenas a Lei obriga.

Alinha que foge da competência deste preposto fiscal, assim como deste Colendo Conselho, a discussão sobre a Constitucionalidade de Legislação Estadual (a alegada infringência dos Princípios Constitucionais pela aplicação da Legislação Estadual).

Alude que, entre as folhas 461 e 467, o contribuinte alega falta de enquadramento legal, tentando desqualificar a infração 06, examinada, invocando inclusive Jurisprudências diversas.

Lembra a máxima que a ninguém é dado desconhecer a Lei, esclarece que, na qualidade de preposto fiscal, no exercício de atividade vinculada, não pode deixar de dar cumprimento à Legislação Estadual apropriada ao caso concreto encontrado (no caso da infração 06, contestada – recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto).

Consigna que os artigos do RICMS citados – 116, e 124, I, estão em consonância com a infração encontrada, além da referência à Resolução 21/2007 (que normatiza a relação do contribuinte autuado com o Desenvolve – Lei 7980/01 e Dec. 8205/02) e das Instruções Normativas 27/09, 54/09, 57/09 e 50/10.

Assegura que na Instrução Normativa 27/09 está dito textualmente:

*“1 – Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa (grifos meus)“.*

Argumenta que, assim foi feito, de maneira didática, através dos Levantamentos Fiscais das folhas 258, 259 e 260, acompanhados de cópias das Notas Fiscais neles elencadas e de cópias dos Livros Fiscais de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, onde as informações estão lançadas.

Anui que, entre as folhas 467 e 470, a autuada defende-se do que seriam os vícios materiais na apuração da Base de Cálculo.

Destaca que o procedimento apontado de apurar o ICMS separando as parcelas não incentivadas pelo Desenvolve, das parcelas incentivadas, corresponde minuciosamente ao prescrito na Instrução Normativa 27/09. Assim, entende descabida a insubordinação do contribuinte.

Quanto à alegação da autuada, da folha 468 deste processo *“nos meses em que apurou saldo devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo Desenvolve, exigiu recolhimento do ICMS, mesmo existindo Saldo Credor ex Desenvolve, saldo este que seria suficiente para não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês”*, conforme está dito no item 3 da Instrução Normativa 27 *“os saldos credores não relacionados às atividades industriais poderão ser utilizados para compensar a parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado, no quadro relativo à apuração dos saldos, linha “014 – Deduções”, com a expressão “saldo credor não relacionado à atividade industrial”, ficando vedada a compensação no pagamento da parcela incentivada (grifos meus).*

Afirma que, não ficasse clara a intenção do Legislador, sugere a leitura do Parecer Getri n. 15.307/10, que informa:

*“Temos que a legislação pertinente é clara ao estabelecer que o saldo credor de ICMS relativo à atividade não incentivada não poderá ser utilizado para compensação da*

*parcela incentivada do imposto, mas apenas para compensação do imposto devido em função da atividade não alcançada pelo benefício do Desenvolve” (grifos meus).*

Acerca do argumento utilizado pelo contribuinte de, eventualmente possuir saldo credor, quer em operações não incentivadas, ou em operações incentivadas não absorvido no mês pelas operações com saldo devedor, respectivamente abrangidas ou não pelo Desenvolve – assevera que determina a Lei o aproveitamento do respectivo crédito, no mês seguinte, junto a eventuais débitos em operações incentivadas / não incentivadas (lançamentos estes da exclusiva responsabilidade do contribuinte conforme art. 89 do RICMS).

Na hipótese da adoção da disciplina inserta na Instrução Normativa nº 27/2009, resulta que em um saldo devedor inferior ao montante que foi efetivamente recolhido para o ICMS Normal e às parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, a correção do equívoco depende da apresentação de requerimento de restituição na forma prevista no art. 73 e seguintes do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 / 99, observando-se a instrução ali determinada. Assim esclarece o Parecer Getri 8873 / 10.

Aponta que a discussão sobre a observação do Princípio Constitucional da não comutatividade do imposto, pela Legislação Estadual – Instrução Normativa 27/09 - está fora da sua alçada, assim como deste Egrégio Conselho (veja art. 167, I RPAF)

Entende que, em relação ao pedido de nulidade do Auto (folha 470), é incompatível com o reconhecimento da procedência de infrações 01 a 05, efetuada pelo contribuinte.

Quanto ao pedido de diligência da autuada afirma que não pode nem deve prosperar pois está ausente o binômio necessidade / utilidade, que poderia legitimá-lo (conforme art. 147, I RPAF). Todos os elementos probatórios constam do AI examinado.

Mantém a infração 06 em todos os seus termos e valores, bem como os demais itens da autuação.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício traz a exigência de 06 infrações por descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

Verifico que o sujeito passivo reconhece as exigências relativas às infrações 1, 2, 3, 4 e 5, cabendo as suas procedências, visto que foram efetivamente reclamadas em consonância com o devido processo legal.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, inclusive com os detalhados demonstrativos entregues ao autuado.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com

efeito de confisco o contribuinte omisso que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, princípio de não cumulatividade do imposto e demais arguições, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões deste Contencioso Administrativo não guardam identidade com os elementos constantes na presente exigência.

O autuado, portanto, se insurge exclusivamente em relação à infração 06. Acusa o autuante que no Exercício de 2009, o contribuinte era beneficiário do DESENVOLVE desde outubro/07, conforme Resolução nº 21/2007 (anexada a este processo) para fabricar embalagens de material plástico, utilizando-se indevidamente deste Benefício sobre: *a) devolução de material adquirido para industrialização / ou devolução de aquisição de uso consumo / devolução de recebimento em transferência de produtos adquiridos para uso / consumo da empresa (CFOPs 5201, 6201, 5556 / 6556/ 6557); b) Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (Operações não beneficiadas pela Resolução supra mencionada) sob os CFOPs 5152 e 6152; c) Valores lançados a Débito no LRAICMS n. 02, a título de Diferença de Alíquota.*

A autuante efetuou a apuração do ICMS do contribuinte abatendo o valor do ICMS recolhido (conforme extrato da arrecadação em anexo), constatando o recolhimento a menos do ICMS em consonância com as Instruções Normativas nº 27/09, 54/09, 57/09 e 50/10, conforme demonstrado nos Levantamentos Fiscais - Saídas indevidamente beneficiadas pelo DESENVOLVE; Levantamento Fiscal - Entradas Indevidamente Beneficiadas pelo Desenvolve; Levantamento Fiscal - Apuração do ICMS - DESENVOLVE, cópia reprográfica do LR Entradas, LR Saídas com especificação das folhas na informação fiscal prestada pela autuante, constante do relatório do presente acórdão.

Verifico que os artigos do RICMS citados – 116, e 124, I, estão em consonância com a infração encontrada, além da referência à Resolução 21/2007 (que normatiza a relação do contribuinte autuado com o Desenvolve – Lei 7980/01 e Dec. 8205/02) e das Instruções Normativas 27/09, 54/09, 57/09 e 50/10, não cabendo as alegações do autuado quanto à inadequação do enquadramento legal e regulamentar.

Conforme reproduzido pelo autuante a Instrução Normativa 27/09 alinha que: *“1 – Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa (grifos meus).”* Assim, foi exatamente em relação as já citadas operações não vinculadas aos investimentos que originou o presente lançamento, através “dos Levantamentos Fiscais das folhas 258, 259 e 260, acompanhados de cópias das Notas Fiscais neles elencadas e de cópias dos Livros Fiscais de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, onde as informações estão lançadas.”

Não cabem as alegações de vícios materiais na apuração da Base de Cálculo, pois foi apurar o ICMS separando as parcelas não incentivadas pelo Desenvolve, das parcelas incentivadas, correspondendo minuciosamente ao prescrito na Instrução Normativa 27/09.

Verifico, no que alude a alegação da autuada, da folha 468 deste processo *“nos meses em que apurou saldo devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo Desenvolve, exigiu*

*recolhimento do ICMS, mesmo existindo Saldo Credor ex Desenvolve, saldo este que seria suficiente para não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês”, contempla razão aos argumentos da autuante quando afirma que consta no item 3 da Instrução Normativa 27 que: “os saldos credores não relacionados às atividades industriais poderão ser utilizados para compensar a parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado, no quadro relativo à apuração dos saldos, linha “014 – Deduções”, com a expressão “saldo credor não relacionado à atividade industrial”, ficando vedada a compensação no pagamento da parcela incentivada.*

A autuante para melhor entendimento da matéria, traz o Parecer Getri nº 15.307/10, que informa: *“Temos que a legislação pertinente é clara ao estabelecer que o saldo credor de ICMS relativo à atividade não incentivada não poderá ser utilizado para compensação da parcela incentivada do imposto, mas apenas para compensação do imposto devido em função da atividade não alcançada pelo benefício do Desenvolve” (grifos meus).*

Nessa mesma linha, em consonância com a autuante, *“havendo saldo credor, quer em operações não incentivadas, ou em operações incentivadas não absorvido no mês pelas operações com saldo devedor, respectivamente abrangidas ou não pelo Desenvolve – assevera que determina a Lei o aproveitamento do respectivo crédito, no mês seguinte, junto a eventuais débitos em operações incentivadas / não incentivadas (lançamentos estes da exclusiva responsabilidade do contribuinte conforme art. 89 do RICMS)”.*

Consoante a aplicação da Instrução Normativa nº 27/2009, resultar que em um saldo devedor inferior ao montante que foi efetivamente recolhido para o ICMS Normal e às parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, a correção do equívoco depende da apresentação de requerimento de restituição na forma prevista no art. 73 e seguintes do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 / 99, observando-se a instrução ali determinada. Assim esclarece o Parecer Getri 8873/10.

Assim, considero mantida integralmente a infração 06.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **27090.0003/12-1**, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.675,67**, acrescido das multas de 60% sobre R\$70.712,23 e de 150% sobre R\$1.963,44, previstas no art. 42, II "a" e "e", VII "a" e "e", V "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR