

A. I. Nº - 279757.0057/13-0
AUTUADO - ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A.
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.07.2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0105-01/16

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias deve ser apurado segundo os critérios definidos na Portaria nº 445/98. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuado elide em parcela preponderante a presunção apresentando provas de que os fatos não ocorreram segundo a pretensão fiscal. Infração em parte subsistente. **b)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. O autuado objetiva sua impugnação com elementos de provas que tangenciam os parcialmente os números apurados pela fiscalização. Infração em parte subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. O autuado reconhece a imposição da multa e faz o respectivo pagamento com benefício da Lei 13.449/15. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE PRODUTOS. PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. QUELA PREVISTA NA LC 87/96. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada base de cálculo prevista no inciso IV, alínea "b" do art. 56 do RICMS-BA/96. Infração reconhecida. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada base de cálculo prevista no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Infração reconhecida. 4. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. O autuado apresenta elementos de prova da regular apuração do benefício fiscal, de acordo com legislação do Programa DESENVOLVE, inclusive a IN 27/09, em parte do levantamento fiscal. A majoração da exigência não poderia ser cogitada em face ao disposto no artigo 146 do CTN que estabelece a imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Infração subsistente em parte. Não acolhidas arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Infração subsistente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2013, exige ICMS e multa pecuniária no valor de R\$6.969.162,02 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagam. dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Mapa de Produção e demais registros contábeis e fiscais, partes integrantes do Auto de Infração, cópias da mídia e impressas entregues ao autuado. Exercício 2008. Valor R\$588.267,21. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Mapa de Produção e demais registros contábeis e fiscais, partes integrantes do Auto de Infração, cópias entregues, em mídia e impressas, ao Contribuinte. Exercícios 2009 e 2010. Tudo conforme demonstrativos em anexo, no valor de R\$2.199.380,21 com multas de 70% e 100%;

INFRAÇÃO 3 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme Demonstrativo da Multa de 60% Prevista no Artigo 42º, Inciso II, Alínea d, da Lei nº 7.014/96, Aplicada Sobre o ICMS Antecipação Parcial Apurado, Devido e Não Recolhido Tempestivamente, Oriundo das Entradas/Aquisições de Mercadorias Comercializadas pelo Estabelecimento, Provenientes de Outras Unidades da Federação, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue em mídia ao Contribuinte. Valor R\$3.654.432,56. Multa pecuniária de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, conforme Demonstrativo do ICMS Recolhido a Menor nas Transferências para Outro Estabelecimento do Mesmo Titular em Outra Unidade da Federação Abaixo do Custo de Produção, referente a saídas de Pré-forma, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte. Valor R\$904,60. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Referente às transferências para outro estabelecimento do mesmo titular, estabelecido em outra unidade da Federação, de mercadorias adquiridas para revenda abaixo do custo de aquisição, conforme Demonstrativo do ICMS Recolhido a Menor nas Transferências para Outro Estabelecimento do Mesmo Titular, em Outra Unidade da Federação, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte. Valor R\$29.008,74. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 - Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento, conforme demonstrativos Memória de Cálculo da Apuração do ICMS DESENVOLVE, partes integrantes do Auto de Infração, cópias em mídia entregues ao Contribuinte. Tudo conforme demonstrativo em

anexo. Valor R\$497.168,70. Multa de 100%;

Na peça defensiva apresentada (fls. 367/411 - volume II), inicialmente, descreve os fatos, as imputações, afirmando que após as análises dos dados fiscais, constatou a procedência parcial, mais precisamente em relação aos itens 4 e 5, e diante da boa-fé que lhe é peculiar, providenciou o recolhimento dos créditos tributários abarcados, valendo-se do benefício de redução das multas de ofício, conforme permissivo veiculado no artigo 45, I, da Lei nº 7.014/96 (DOC 04 - DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO ESTADUAL – DAE e respectivo comprovante de pagamento). O restante da autuação, afirma, não merece prosperar.

Suscita preliminar de decadência em relação aos supostos débitos a título de ICMS apurados no período compreendido entre 2008 e 2010. Observa a impossibilidade da cobrança quanto aos meses de janeiro a novembro de 2008, em face da decadência do direito de o ente fazendário constituir quaisquer diferenças a tal título. Diz que fará detida exposição do tema, a partir de um panorama da legislação de regência, com a interpretação que lhes foi dispensada pelas melhores doutrina e jurisprudência pátrias.

Discorre que a decadência se consuma diante da inércia do titular do direito, ao longo de lapso temporal próprio, legalmente previsto. Trata-se de instituto criado pelo legislador, no intuito de evitar a permanência indefinida da possibilidade de exercício da pretensão, privilegiando, com isto, o princípio da segurança jurídica, que vem a ser verdadeira garantia fundamental plasmada no texto constitucional e indispensável à pacificação das relações sociais.

Especifica que o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, a que entende fazer jus, o Código Tributário Nacional – CTN, valendo-se da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal vigente, veicula prazos decadenciais diversos, consoante a sistemática de lançamento a que estejam sujeitos os tributos, distinguindo os relativos aos tributos sujeitos a lançamento de ofício (art. 173) daqueles atinentes às exações adstritas a lançamento por homologação (art. 150, § 4º).

Assim, considerando que o ICMS se sujeita ao lançamento por homologação – modalidade em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercitar o controle dos expedientes adotados pelo contribuinte, chancelando-os, expressa ou tacitamente –, constata-se que o prazo decadencial encontra-se disciplinado no artigo 150, §4º do CTN. Transcreve o artigo.

Pontua que a partir da leitura do dispositivo legal supra transcrito, uma vez verificado o pagamento antecipado do tributo e decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, reputa-se tacitamente homologado o procedimento previamente efetivado pelo particular e, com isto, extinto o crédito tributário, conforme expressamente previsto no art. 156, VII, do CTN. Por conseguinte, caso a Fazenda Pública deixe de se manifestar acerca da correção da apuração e pagamentos efetuados ao longo do aludido quinquênio, nenhum expediente lhe competirá com vistas à exigência de eventuais diferenças que repute devidas, pois sua inércia acarreta a homologação tácita do procedimento levado a cabo pelo contribuinte, com a consequente extinção do correlato crédito tributário.

No caso em concreto, diz, tais considerações se verificam na data em que, efetuado o lançamento de ofício, tomou ciência do teor da autuação em testilha, em 20/12/2013. Tacitamente homologados os fatos correspondentes aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro e novembro de 2008 (DOC 05), com o consequente perecimento do direito de o Fisco baiano exigir o complemento do imposto supostamente recolhido a menor naqueles meses.

Cita e transcreve teses da doutrina, posicionamento da jurisprudência, e mesmo desse Conselho de Fazenda que, num lampejo de notória razoabilidade, tem tratado a questão à luz do posicionamento sedimentado no âmbito do STJ, aplicando a tutela veiculada pelo art. 150, §4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, nas hipóteses em que o contribuinte promove o recolhimento da importância que entende devida, arrimo no Voto proferido no recente Acórdão CJF nº 0194-13/13, da lavra da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal:

Dianete do exposto, no que se refere à apuração e recolhimento do ICMS alusivo aos meses de janeiro a novembro de 2008, suscita a declaração da decadência do direito da SEFAZ de promover o lançamento de eventual crédito suplementar sob esta rubrica, em atendimento ao comentado art. 150, §4º do CTN c/c art. 156, VII do mesmo diploma.

No mérito, rebate as infrações 1, 2, 3 e 6.

Nas infrações 1 e 2 - supostas omissões de entradas e saídas apuradas a partir do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias comercializadas, regista que o lançamento não merece prevalecer, na medida em que "*(i) pautado na análise de documentos precariamente apresentados pela Impugnante, os quais, embora contivessem determinadas inconsistências, foram substituídos ainda no curso dos procedimentos averiguatórios, de forma a consignar os dados devidamente ajustados, condizentes, desta feita, com a realidade fática subjacente, bem assim (ii) eivado por erros materiais praticados pelos representantes fazendários quando da constituição do crédito tributário*".

Explica que as imputações se referem ao demonstrativo intitulado *Auditoria de Estoques – Exercício Fechado – 2008* (DOC 06), que subsidia a exigência plasmada no item 01, com destaque para as seguintes improvidades:

"*(i) consignação, no campo Estoque Final, de valores irreais, decorrentes da inversão das colunas custo médio e quantidade integrantes da planilha Saldo Físico – Dezembro 2008 inicialmente fornecida aos d. representantes fazendários;*

(ii) inclusão, no campo Saídas com N. F., mais precisamente na linha que contempla o levantamento do produto GARRAFAS 2000 ML 52G CT COCA COLA, de documentos fiscais que não se prestavam a amparar efetivas saídas da aludida mercadoria, destinando-se, isto sim, à mera complementação do preço praticado em saídas anteriores deste mesmo item, tendo sido indevidamente arrolados simplesmente porque veiculavam informações, ainda que simbólicas, no campo quantidade, em decorrência de o seu sistema informatizado não estar parametrizado para ali consignar “zero”; e,

(iii) inserção, na coluna Produção, de mercadorias fabricadas e comercializadas por estabelecimentos da Impugnante situados no estado do Ceará, mais especificamente nos municípios de Redenção (UNIDADE RED-27) e Maracanaú (UNIDADE MRU-27), os quais, por óbvio, não poderiam ser levados em conta no levantamento quantitativo de estoque da unidade baiana.”

Observa que os demonstrativos que lastreia a cobrança do item 2, relativa aos anos 2009 e 2010 (DOC 07), contemplam as seguintes inconsistências:

"*(i) para o ano de 2009, além da influência da incorreta apuração do Estoque Final alusivo ao ano 2008 no campo Estoque Inicial, a consignação, no campo Estoque Final, de valores indevidos, decorrentes de erro material incorrido pelo próprio fiscal, traduzido na inversão das colunas custo médio e quantidade integrantes da planilha Saldo Físico – Dezembro 2009 acostada às fls. 81 a 84 do Auto de Infração, que espelham os estoques ali efetivamente verificados, tal como formalizado nos correlatos arquivos do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD (SPED-EFD) transmitidos ao fisco baiano;*

(i) para o ano de 2010, o reflexo da incorreta apuração do Estoque Final alusivo ao ano 2009 no campo Estoque Inicial; e,

(iii) para ambos os anos, a mesma inconsistência pontuada no item (iii) supra, já que elaborados a partir do mapa de produção originariamente apresentado, que, de forma equivocada, trazia informações pertinentes à aludida UNIDADE MRU-27, sita em Maracanaú (CE)."

Esclarece que tão logo detectados os equívocos retro explicitados, promoveu as retificações cabíveis, ainda no curso da ação fiscal, assim o fazendo com o necessário lastro documental, conforme atesta a correspondência eletrônica, encaminhada aos representantes fazendários em 26 de setembro de 2013, antes da combatida lavratura (DOC 08).

Pontua que a exigência em foco, nos moldes em que foi constituída, contempla todas as propaladas incongruências, ratificando o quanto já elucidado, no curso da ação fiscal, na firme expectativa de que tais esclarecimentos sejam levados na devida conta por essa Junta de Julgamento Fiscal, com a consequente desconstituição da malsinada autuação no particular.

A partir dos demonstrativos colacionados aos autos, o autuado elaborou planilhas contemplando o resultado dos ajustes em questão, a partir das quais se constata a subsistência de parcela verdadeiramente insignificante dos lançamentos guerreados, conforme sintetizado adiante (DOC 14 e DOC 15). Infração 01 - R\$80,97; Infração 02 - R\$34,83.

Pede, em existindo dúvidas, a realização de diligência.

Na infração 3 - ausência de recolhimento por antecipação parcial do ICMS incidente sobre itens adquiridos de outros Estados para comercialização - explica o autuado que o lançamento da multa não merece prevalecer, uma vez que as operações autuadas não configuram a ocorrência da situação hipoteticamente prevista nas normas de regência como apta a ensejar o nascimento da obrigação de antecipar parcela do ICMS que incidirá sobre as operações subsequentes.

Salienta que não tinha o intuito de comercializar os bens, objeto das operações autuadas, quando das suas entradas no território deste estado, mas, sim, de industrializá-los, o que deixou de fazer por questões estritamente comerciais, que fugiam à sua previsibilidade, findando, deveras, por revender parte deles, afastando-se, o caso concreto, da previsão normativa que subsidia cobrança desta natureza.

Frisa que a ausência de finalidade comercial aqui defendida ex-surge ainda mais evidente no que se refere à parcela das supostas “mercadorias” autuadas que, por força das mesmas questões mercadológicas acima delineadas, veio a ser transferida para outros estabelecimentos da mesma empresa autuada, de sorte que, mesmo que sejam superadas as alegações acima, sucintamente delineadas, haverá de ser reconhecida a improcedência da cobrança, ao menos, neste particular.

Cogita que na remota possibilidade de ser mantida qualquer parte dessa exigência, demonstrará que pode e deve ser cancelada pelo órgão julgador a sanção pecuniária que lhe foi impingida, face ao atendimento dos requisitos estampados no art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Suscita novamente a decadência, haja vista que algumas das operações lançadas para a competência de janeiro de 2008, ocorreram no período compreendido entre agosto de 2005 e dezembro de 2007. Sublinha, no caso, a aplicabilidade, ao caso concreto, da norma inserta no art. 173, I do *código* tributário pátrio. Ainda que se prevaleça tal regramento, “*5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte*”, ainda assim não haveria como conciliar a exigência em foco, devendo dele ser excluído o valor histórico de R\$41.725,25 (DOC 16).

Argumenta que não houve subsunção do contexto fático à normatização que disciplina a matéria, discorrendo sobre a chamada “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT), no ensinamento de Paulo de Barros Carvalho. Nesse contexto, estabeleceu o legislador baiano, no bojo do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, os requisitos necessários à exigência da antecipação parcial do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, que deverão ser observados pelos entes federativos para sua cobrança.

Transcreve o artigo 352-A do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/97), vigente à época dos fatos geradores autuados, que trata da antecipação parcial, sublinhando a expressão “*para fins de*”, o que perpassa o elemento volitivo, concernente ao prévio desígnio de o contribuinte comercializar as mercadorias por si adquiridas em outra unidade da Federação. Portanto, no intuito de guardar coerência com o fato gerador eleito pelo legislador como apto a desencadear o nascimento da relação jurídico-tributária consubstanciada no dever instrumental de antecipar parcela do ICMS que será devido em operações subsequentes, impende que o contribuinte pretenda dar à mercadoria adquirida destinação comercial, no momento da ocorrência do fato gerador correlato.

Nesta perspectiva, afirma, não há como cogitar da incidência da obrigação em apreço quando os itens ingressados no território baiano consubstanciam insumos do processo produtivo do adquirente, que pretendia vê-los ali efetivamente empregados, tal como ocorrido no caso versado. Explica que, durante o período fiscalizado, o autuado realizava, em seu estabelecimento industrial, a atividade de produção de garrafas PET, na qual se empregava insumos diversos, comumente adquiridos em

outras unidades federativas, dentre os quais merecem destaque as pré-formas: espécie de tubos de ensaio que, uma vez submetidos a “sopro”, transmudam-se nos recipientes visados.

Explica que, por questões comerciais, totalmente alheias ao seu controle ou previsibilidade, alguns dos pedidos de garrafas PET formulados pelos seus clientes deixaram de ser confirmados, acarretando a sobra de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens já adquiridos para emprego na lavra dos produtos que seriam, afinal, comercializados. Assim, diante do novo panorama que se descortinava, restou à impugnante dar saída aos próprios insumos acumulados, como forma de minorar os prejuízos advindos do desfazimento dos pactos em preço. Todavia, as pré-formas consubstanciavam efetivos materiais de produção quando adentraram, no território deste estado, visto que, até então, destinavam-se exclusivamente à industrialização. Tanto é assim que as aquisições dos itens foram majoritariamente amparadas por Notas Fiscais emitidas sob o CFOP 2.101, que identifica as aquisições interestaduais para industrialização.

Ratifica o intuito de industrializar os propalados itens, o fato de a impugnante ter incluído os créditos advindos das respectivas aquisições na apuração do saldo devedor do ICMS passível de incentivo na seara do PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO DA BAHIA – DESENVOLVE, promovendo, posteriormente, os competentes estornos.

Esclarece que outro fator que evidencia tal propósito, diz respeito à ausência de qualquer iniciativa por parte do autuado, durante o período da autuação, no sentido de firmar com o Fisco baiano TERMO DE ACORDO autorizando a redução da antecipação parcial a recolher, em proporção que impedisse a acumulação de créditos fiscais, nos moldes em que previstos no §7º do referido art. 352-A do RICMS/97. Explica, em que pese a norma regulamentar em comento permitir ao contribuinte *que apura o imposto pelo regime normal* pleitear a redução da referida parcela, nos casos em que suas operações subsequentes *forem sujeitas ao diferimento ou à alíquota inferior à interna* – esta última a hipótese em que enquadrada a impugnante, que, em regra, promoveu saídas também interestaduais com os itens objeto do lançamento. O fato é que não havia qualquer motivação para a formalização de pacto tendente a tanto, já que as aquisições realizadas, à época, não o foram “*para fins de comercialização*”, não se subsumindo à hipótese prevista no *caput* do dispositivo e apta a ensejar o nascimento da obrigação tributária.

Diz que ao verificar que revenderia as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, somente no ano de 2012, adquirindo, assim, efetivo intuito comercial, cuidou de solicitar a assinatura de tal TERMO DE ACORDO, finalmente deferido por meio do Parecer nº 1540, de 19 de janeiro de 2012 (DOC 17); o que evidencia que o próprio Estado reconhece que, em situações como tais, a antecipação parcial não se justifica, carecendo de razoabilidade a penalização pela falta da prática de ato literalmente dispensável.

Insiste que a operação não constituiu a antecipação de parcela do ICMS, previsto no art. 352-A do RICMS, então vigente, impondo-se o imediato e integral afastamento da exigência em voga.

Pede, em caráter meramente hipotético, não sendo o cancelamento total o entendimento dessa junta de julgamento, que a cobrança seja desconstituída, ao menos, no que se refere aos itens que foram objeto de posteriores saídas em transferência para outros estabelecimentos da impugnante, identificadas pelo CFOP 6.152, devidamente registradas no Livro Razão Contábil escriturado pela Impugnante (DOC 18), relativamente aos quais fica ainda mais evidente a inaplicabilidade das disposições constantes do art. 352-A do RICMS, visto que a destinação que lhes foi conferida *a posteriori* sequer permite sejam propriamente reputados como “*mercadorias*”.

Busca apoio nas lições de Hugo de Brito Machado, de Roque Antônio Carrazza (In *ICMS*, Ed. Malheiros, 1999, p. 35) sobre o entendimento do termo; posicionamento do STJ acerca do tema; sublinhando que o comentado art. 352-A do RICMS/97, na sua redação original, referia-se não somente à aquisição de *mercadorias*, mas a bens, genericamente, os quais somente foram excluídos pelo Decreto nº 9.547/05.

Explica que tal alteração, por certo, teve o propósito de compatibilizar o quanto consignado no dispositivo regulamentar em foco com as disposições constantes do art. 155 da CF/88, que apenas admite a incidência do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, materializando o reconhecimento expresso, pelo legislador, de que operações com bens ficam excluídas do seu âmbito de aplicação, não havendo que se falar, nesses casos, em antecipação parcial do imposto.

Transcreve excerto, extraído de Voto proferido nesse CONSEF (3ª Câmara de Julgamento Fiscal. Acórdão CJF nº 0174-13/13. Voto do Relator Oswaldo Ignácio Amador, proferido na Sessão de Julgamento realizada em 24/04/2013) que, embora vencido, sinaliza a tendência desse órgão julgador acatar as manifestações já consolidadas no âmbito judicial, de forma a evitar custos e desgastes desnecessários para o Erário com o patrocínio de demandas fadadas ao insucesso.

Reitera a exclusão, minimamente, dos itens objeto de transferências, o que poderá ser aferida em sede de diligência fiscal. Discorre sobre o necessário cancelamento da multa isolada, aduzindo que a sanção pecuniária que lhe foi impingida, face ao atendimento dos requisitos estampados no art. 42, §7º da propalada Lei nº 7.014/96, argüindo que a sanção tributária deve punir o infrator, na exata medida da sua culpabilidade, de forma que o *quantum* cominado haverá de ser proporcional ao tributo exigido, guardando coerência com o grau de culpabilidade do agente.

Afirma que estão presentes, no caso em concreto, todos os requisitos eleitos pela legislação de regência como aptos a possibilitar que esse órgão de julgamento determine o cancelamento da multa capitulada na infração 3.

Com relação à infração 6, recolhimento a menos em razão de utilização indevida do DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001, diz que atendeu os requisitos estabelecidos nas normas de regência do Programa. Pleiteou e obteve a concessão dos benefícios alusivos ao referido projeto de fomento e estímulo à instalação, modernização e ampliação de empreendimentos industriais em território baiano, nos termos da Resolução nº 80, de 08.10.2006, posteriormente alterada pela Resolução nº 57, de 16.05.2008 (DOC 19). Transcreve ambas.

Diz que desde que passou a fazer jus aos favores fiscais, apura o saldo devedor mensal do ICMS, sobre os quais promove os ajustes para fins de delimitação da parcela incentivada, mediante exclusão de débitos e adição de créditos fiscais não vinculados ao projeto fomentado, tal como determinado pela Instrução Normativa do Superintendente de Administração Tributária SAT/BA nº 27, de 02 de junho de 2009, a saber:

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.

Explica que sobre tais valores, aplica-se o percentual de 90%, cuja dilação faz jus e recolhe a diferença entre o aludido montante e o chamado ICMS Normal. Todavia, ao recompor a apuração acima detalhada, entenderam os agentes fazendários que o autuado teria majorado indevidamente o incentivo em foco, de forma a comprometer a apuração e recolhimento do ICMS devido não sujeito à dilação de prazo.

Diz que ao avaliar o demonstrativo fiscal correlato, constatou que a diferença apurada reside na desconsideração dos créditos relativos à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado vinculados ao projeto incentivado para fins de quantificação do saldo devedor sujeito à dilação, face à interpretação equivocada da legislação atinente à matéria ao longo da sua evolução. Assevera que, durante todo o período da autuação, deixou de considerar todo e qualquer crédito advindo de operações com ativos imobilizados para fins de aplicação do benefício veiculado pelo Programa DESENVOLVE, ao passo que, a partir de outubro de 2009, haveria de ter levado na devida conta, para tal finalidade, aqueles oriundos de operações com bens desta natureza relacionados ao projeto

fomentado, por força da nova redação conferida ao item 2.2.18 da mencionada IN SAT/BA nº 27/2009, com a redação conferida pela IN SAT/BA nº 54, de 28.10.2009.

Reitera que a cobrança em apreço não pode prevalecer nos moldes em que perpetrada, haja vista que maculada por equívocos incorridos, quando da reapuração dos saldos devedores em comento, concernentes a "(i) à indevida consideração, nos meses de junho e julho de 2008, de valores não refletidos no Livro Registro de Apuração do ICMS a título de venda de produção do estabelecimento (CFOP 5101); (ii) à desconsideração de créditos não relacionados às atividades incentivadas, apurados nos meses de abril de 2009 a fevereiro de 2010, aptos a extinguirem o ICMS Normal apurado; e (iii) à desconsideração de pagamentos em Documentos de Arrecadação Estadual – DAE's pertinentes ao ICMS apurado nos meses de março a dezembro de 2010, realizados sob o código de receita 806 – ICMS normal indústria, tudo conforme demonstrado nas planilhas ora anexadas (DOC 18)".

Reclama que a multa capitulada para a infração não cabe, no caso em concreto, já que não se encontra configurada qualquer conduta fraudulenta, apta a ensejar sua cominação, devendo na referida sanção incidir, à razão de 60% sobre os valores que efetivamente deixaram de ser recolhidos por força do aproveitamento a maior dos favores fiscais.

Alega que houve também erros materiais incorridos pelos fiscais, quando da reapuração dos saldos devedores em comento porque desconsiderou, nos meses de junho e julho de 2008, dos valores efetivamente refletidos no LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS a título de *venda de produção do estabelecimento* (CFOP 5101), para efeito de cálculo do saldo devedor relativo às operações incentivadas, nos moldes abaixo sintetizados:

Competência	LRAICMS	Valor considerado pela fiscalização	Diferença
julho/2008	401.180,41	395.634,48	5.545,93
julho/2008	559.423,98	537.757,09	21.666,89

Pontua que tais diferenças foram esquecidas, na apuração do saldo devedor beneficiado e restou indevidamente majorado o ICMS normal devido, gerando, assim, os débitos que se pretende ver desconstituídos. Afirma que a planilha que subsidia o lançamento deverá ser ajustada, de forma que reflita as informações oficialmente consignadas no LRAICMS (DOC 21), que deve prevalecer sobre o erro material, ora impugnado (DOC 20).

Diz que apurou nos meses de abril de 2009 a fevereiro de 2010, saldos credores do imposto vinculado a atividades não abarcadas pelo DESENVOLVE, os quais levou na devida conta para fins de quantificação do ICMS normal a recolher nos meses subseqüentes (vide DOC 21 - LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS). Declara que agiu com respaldo nas disposições constantes do item 3 da Instrução Normativa do Superintende da Administração Tributária SAT/BA de nº 27, de 02 de junho de 2009, editada com o propósito de parametrizar a *apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE*.

Assim, verifica que a norma regulamentar em destaque ratifica a apuração empreendida pela Impugnante, ao passo que estabelece como única vedação que saldos credores advindos de atividades não incentivadas sejam deduzidos da parcela passível de benefícios – hipótese que não se confirma no caso vertente.

Registra que a lisura do seu procedimento é corroborada pelo posicionamento do próprio Fisco baiano a respeito da matéria, evidenciado no Parecer abaixo reproduzido, proferido em resposta a Consulta Fiscal formulada por contribuinte, que, assim como a impugnante, desempenha tanto atividades incentivadas quanto não incentivadas, estas últimas geradoras de saldos credores acumulados: Transcreve o Parecer DITRI Nº 03091/2012, de 10/02/2012.

Diz que os prepostos fiscais, em que pese não tenham empreendido qualquer questionamento quanto à efetiva existência e extensão dos propalados saldos credores, simplesmente, desconsiderou-os, quando da análise da extinção dos débitos recompostos.

Pede a revisão do demonstrativo que subsidia o lançamento, de forma a que os saldos credores do imposto oriundos de atividades não abarcadas pelos favores fiscais concedidos na seara do DESENVOLVE, alusivos aos meses de abril de 2009 a fevereiro de 2010, sejam deduzidos para fins de cálculo do ICMS normal a recolher apurado em períodos posteriores, tudo conforme planilhas colacionadas aos autos, sob a rubrica de DOC 20.

Aduz que foram ainda desconsiderados pagamentos referentes ao ICMS normal, apurados nos meses de março a dezembro de 2010, realizados sob o código de receita 806 – ICMS normal indústria, os quais, para seu espanto, estão arrolados no demonstrativo RELAÇÃO DE DAEs – ANO 2010 (fls. 353/355).

Pede que sejam observados os ajustes propostos e que culminarão na apuração de ICMS normal a recolher no montante histórico de R\$ 183.373,38 (DOC 23). Entretanto, caso, não seja esse o entendimento dessa Junta de Julgamento Fiscal, o que cogita, apenas a título hipotético, face à clareza da sua exposição e dos moldes em que efetivado os registros, levando-se em consideração a parcela residual acima delimitada, pede que ao menos, seja revista a penalidade pecuniária cominada, estampada no art. 42, inciso IV, alínea ‘j’ da Lei nº 7.014/96, correspondente a 100% do valor do imposto exigido, mas aplicável quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei -, haja vista que a sanção em foco não encontra hipótese de cabimento na hipótese vertente, face à inexistência de quaisquer das circunstâncias normativamente eleitas para possibilitar sua imposição.

Reitera a impossibilidade da aplicação da multa de 100%, na medida em que não se verifica, na espécie, ação ou omissão desta natureza, cujo cometimento haveria de ser, inclusive, cabalmente demonstrado pela autoridade fazendária.

Reclama que não foi apresentado qualquer elemento apto a comprovar práticas fraudulentas e lesivas aos cofres públicos, deixando os fiscais autuantes de observar o mister probatório que lhes incumbe. Cita, confirmando sua tese, a jurisprudência do CONSEF (A.I. Nº 118973.1817/07-2 - 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO JJF Nº 0207-02/10). Diz que a parcela residual poderia ser apenada com 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Por fim, pede e requer o reconhecimento da decadência referentes aos meses de janeiro a novembro de 2008, a teor do art. 150, §4º c/c art. 156, VII, ambos do CTN, ou, ainda que se cogite da aplicabilidade, ao caso concreto, da regra veiculada pelo art. 173, I daquele mesmo diploma legal, seja declarado, ao menos, o perecimento do direito à exigência dos créditos tributários alusivos aos anos de 2005 a 2007 abarcados pela Infração 3. E, ainda, que desconsiderada a preliminar suscitada, pugna que seja julgado Procedente em Parte o lançamento perpetrado por meio do Auto de Infração ora guerreado, mantendo-se apenas parte das exigências objeto das Infrações 1, 2 e 6, nos moldes em que expostos no bojo da presente defesa administrativa.

Pede, ainda, a devida homologação dos pagamentos referentes aos itens 4 e 5, conforme DAE's ora colacionados sob a rubrica de doc. 04 e solicita, finalmente, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para a constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, especialmente no que diz respeito às Infrações 1, 2 e 3, como demonstrado supra.

Na informação fiscal prestada (fls. 884/888 - volume III), os Auditores, inicialmente, contestam a afirmação de decadência dos aludidos créditos Tributários, à luz do que dispõe a legislação tributária, em especial o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, quanto à parte da exigência da Infração 3, que exige ICMS não recolhido do exercício de 2007.

Quanto às Infrações 1 e 2, dizem que os argumentos defensivos declarados às fls. 379 são, na verdade, confissão expressa do acerto das irregularidades detectadas no levantamento fiscal dos

exercícios de 2008 a 2010, quanto ao levantamento quantitativo por espécie de mercadorias: “...que o lançamento acima versado não merece prevalecer, na medida em que (i) pautado na análise de documentos precariamente apresentados pela impugnante, os quais, embora contivessem determinadas inconsistências, foram substituídos ainda no curso dos procedimentos averiguatórios, de forma a consignar os dados devidamente ajustados, condizentes, desta feita, com a realidade fática subjacente, bem assim (ii) eivado por erros materiais praticados pelos representantes fazendários quando da constituição do crédito tributário”.

Aduzem que na medida em que o trabalho transcorria, as inconsistências foram apresentadas ao autuado; a documentação apresentada para as devidas verificações, o autuado denominou de “*precariamente apresentados*”. À documentação retificada, de forma a elidir as acusações, ela confessa que “*embora contivessem determinadas inconsistências, foram substituídos ainda no curso dos procedimentos averiguatórios, de forma a consignar os dados devidamente ajustados, condizentes...*”. No entanto, analisou os argumentos apresentados na sequência da peça defensiva.

Informa que alegação de inversão de colunas na transcrição de quantidades do livro de Registro de Inventário, apesar de checado, novamente, com a documentação apresentada (cópias às fls. 59 a 88), não foi localizado tal erro. Diz que o Autuado alega sem ao menos informar quais são essas mercadorias.

Ao questionamento da inclusão de notas fiscais de complementação ao preço no levantamento fiscal, em especial das GARRAFAS 2000 ML 52G CT COCA-COLA, dizem que não foram relacionadas as notas fiscais, em demonstrativo adequado. Em relação à inclusão na coluna de produção de mercadorias fabricadas e comercializadas por estabelecimentos da autuada situados no Estado do Ceará, diz que cabe ao autuado esclarecer o motivo pelo qual tais mercadorias constam no Mapa de Produção de unidade de Simões Filho, neste Estado. definem que não solicitaram documentação de outras filiais e não recordam de ter arrecadado.

Contestam as alegações defensivas, em relação à infração 3. Afirmam que a impugnante adquire em outras unidades da federação mercadorias que comercializa, para depois indagar: e não entende que sejam destinada à comercialização? Diz que resta esclarecer por qual motivo as mercadorias saíram pelos CFOPs 5102 e 6102.

Indaga: porque mercadorias foram transferidas com CFOP 6152? Responde com outra pergunta: para serem utilizadas como material de uso e consumo pelo estabelecimento destinatário e poder apropriar do crédito fiscal? nova indagação: será que esqueceu da definição dos CFOP's 5102, 6102 e 6152?"

Na Infração 6, explicam que, após, mais uma, vez analisarem as planilhas/demonstrativos apresentados pelo Autuado (fls. 773 a 803), assim como o livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 804 a 875), não restou apurado nada de diferente do trabalho inicial, apresentado no demonstrativo de fls. 287 e 288.

Acrescentam que os créditos fiscais considerados para efeito de exclusões e adições da base de cálculo do DESENVOLVE encontram-se bem detalhados no demonstrativo de fls. 337, elaborado de acordo com a legislação pertinente.

Pede que seja observada, no que se refere às Infrações 1 e 2, a confissão expressa que “ajustou” os documentos entregues inicialmente à fiscalização de forma a eliminar as “inconsistências”. Desta forma, os Autuantes mantêm integralmente as duas acusações. Quanto à Infração 3, disse que o contribuinte traz argumentos esdrúxulos para justificar a transgressão à Legislação Tributária, em especial à falta de recolhimento do ICMS Antecipação Parcial nas aquisições de mercadorias que, mais tarde revendeu excluindo o valor do crédito fiscal apropriada da base de cálculo do DESENVOLVE e, ainda, deu saída com os CFOP's 5102, 6102 e 6152.

Afirma, no que tange à Infração 6, o sujeito passivo apela para a própria interpretação da Legislação do Incentivo Fiscal DESENVOLVE. Conclui que, diante de argumentos defensivos tão frágeis, mantêm as acusações e requer a Procedência da ação fiscal.

Nas fls. 892/895, constam extratos de pagamento das infrações 4 e 5, nos valores reconhecidos que totaliza R\$29.905,81.

Dante dos óbices apresentados, o PAF foi convertido em diligência (fls. 897/900 - volume III).

A 1^a JJF, em pauta suplementar, resolve baixar os autos em diligência, a fim de que sejam adotadas as providências necessárias, no sentido de que reste efetivamente preenchidas as lacunas presentes nos autos, para os esclarecimentos das controvérsias existentes, possibilitando a solução do processo administrativo fiscal - PAF. Seguem:

1 - Na infração 01, verificar as alegações do autuado constantes nos itens "(i), "(ii) e "(iii), acima descritos, intimando-o a fazer provas de suas considerações, quando não esteja anexadas aos autos, ou para prestar os esclarecimentos que sejam necessários.

2 - Na infração 02, verificar as alegações do autuado constantes nos itens "(iv), "(v) e "(vi), acima descritos, intimando-o a fazer provas de suas considerações, quando não esteja anexadas aos autos, ou para prestar os esclarecimentos que sejam necessários. Verificar ainda a procedência das retificações descritas pelo autuado; a pertinência do conteúdo nos DOC 08 (fls.472/473) e DOC 09 (fl. 474).

3 - Verificar a repercussão nos levantamentos quantitativos de estoques de 2008/2010 das planilhas, arquivos e documentos apresentados pelo autuado, descritos nos DOC.10, DOC.11, DOC.12 e DOC.13, citados acima e constantes dos autos.

4 - Após a apreciação e análise dos itens anteriores (1, 2 e 3) confrontar com o demonstrativo de ajuste acostados aos autos pelo sujeito passivo nos DOC.14 e 15.

5 - Com relação à infração 03 verificar se as mercadorias discriminadas no demonstrativo fiscal, fls. 152/211, serviriam de insumos ou foram utilizados em outros momentos como insumos, no estabelecimento autuado, respaldando a alegação da defesa de que "*os itens ingressados consubstanciam insumos do processo produtivo do adquirente*"; examinar junto ao próprio autuado quais foram as "*questões estritamente comerciais*", que motivaram a posterior revenda das mercadorias adquiridas para serem industrializadas, intimando-o para apresentar provas de tais assertivas; identificar, separadamente, dentre tais, as mercadorias que foram transferidas .

Após varias tratativas e intervenções processuais do sujeito passivo, o Parecer dos Auditores Fiscais, em atenção à diligência solicitada, está no seguinte sentido (fls. 1197/1200 - volume IV):

Explicam que, em vista do reconhecimento e quitação das Infrações nº 03, 04 e 05, a diligência restringiu-se às Infrações nº 01, 02 e 06. Na infração 01 retificou as quantidades informadas como produzidas em 2008, porque fizeram contar no Mapa de Produção (CP_SFO_2008-xlsx) as informações da unidade industrial de Simões Filho e de Maracanaú-CE; retificadas as quantidades informadas no livro de Registro de Inventário (LRI_2008.xls) cujas colunas de "Qtde" e "C.Médio" estavam invertidas (fls. 475 a 512) e excluídas as quantidades de 1.175,093 GARRAFA 2000 ML 52G CT COCA COLA, Código 90430 (fls. 992) por se tratarem de Notas Fiscais de complemento de preço (fls. 552 a 570 e 993 a 1009). Reduz a exigência para R\$988,52.

Na infração 02, além das quantidades produzidas nas unidades de Simões Filho e de Maracanaú, inversão das quantidades e custo médio no livro de Registro de Inventário - LRI_2009.xls (fls. 516 a 551 do PAF). Retificadas as referidas quantidades, restou o novo demonstrativo de débito: exercício 2009 - R\$1.465,29; exercício 2010 - R\$2.920,43.

Com relação a infração 06, a infração foi majorada para R\$988.636,43, tendo em vista a consideração de diversos itens, não incluídos, inicialmente, que impactaram as operações incentivas, segundo o entendimento dos Auditores Fiscais.

O autuado apresenta nova manifestação (fls. 1262/1275 - volume IV), descreve os fatos havidos nos autos; confirma o recolhimento dos valores remanescentes das infrações 04 e 05. Em face de dificuldades de provar suas alegações em face à infração 03, promoveu sua quitação integral e a parcela reconhecida da infração 06, com as reduções previstas na Lei Estadual 13.449/15.

Após a diligência fiscal, acatou os valores remanescentes apurados em relação às infrações 01 - R\$988,52 e 02 - R\$4.385,72, para as quais, assevera, não apresentará contestação.

Com relação à infração 06, contudo, acusa que o aumento do valor lançado decorreu de erro na fórmula utilizada para identificar os créditos das operações com CFOP 2.101 - Compras para Industrialização e da indevida consideração dos débitos decorrentes dos CFOP 5.949 e 6.949, outras saídas como incentivados. Reclama da majoração da exigência e pede o acatamento das suas razões acerca de do direito à dedução dos saldos credores das operações não incentivadas e dos valores recolhidos ou quitados com certificado de crédito, para fins de quantificação do ICMS normal lançado. Reitera sobre as diferenças apuradas pelos fiscais.

Aduz que a cobrança do ICMS da forma como feita pelos Auditores não pode prevalecer. Não considerou créditos não relacionados às atividades incentivadas, apuradas nos meses de abril de 2009 e fevereiro de 2010, aptos a extinguirem o ICMS normal apurado e a desconsideração dos pagamentos do ICMS apurado nos meses de março a dezembro de 2010, com o código de receita - 806 (DOC 18).

Observa que apesar de a infração 06 não ser objeto da diligência fiscal, diz que os fiscais resolveram revisar o lançamento, tendo em vista a quitação da infração 03 (multa em função da falta de pagamento regular da antecipação parcial). Explicou que houve alteração na coluna "revenda" nas "entradas" do demonstrativo do débito do ICMS DESENVOLVE para abranger tão somente os valores em relação aos quais havia identificado a adequada classificação pelo contribuinte.

Explica que houve erro material na formula escolhida pelos Auditores, o que levou a impressão de não terem sido corretamente classificadas as notas fiscais da infração 03. Diz que todas as entradas relativas às mercadorias, posteriormente revendidas, foram corretamente classificadas pela impugnante como não incentivados (revenda), já considerados na apuração fiscal.

Reitera o equívoco fiscal na indevida consideração de outras saídas com os CFOP 5.949 e 6.949, através da sua inserção na coluna industrialização da reapuração, já que não se trata de saídas beneficiadas pelo DESENVOLVE, como expressamente determinado na IN 27/09, o que causou o agravamento da infração 06.

Discorre sobre a ilegalidade da majoração da infração 06 perpetrada durante a diligência fiscal, que modificou a exigência de R\$497.168,70 para R\$998.636,96, nos termos do art. 156, RPAF/BA, descrevendo diversas decisões, nesse sentido. Pede a nulidade do lançamento, de acordo com o art. 18, RPAF/BA.

Os Auditores, em nova Informação, abordam as novas manifestações da defesa. Quando aos créditos fiscais decorrentes das aquisições para ativo imobilizado já foram detectados e constam dos demonstrativos de fls. 1210/1228, o que também ocorreu com relação aos créditos fiscais não relacionados às atividades não incentivadas, que foram expurgados da apuração do ICMS DESENVOLVE. Explicam que os valores registrados na coluna "revenda" estão demonstrados no demonstrativo de fls. 1229/1236. Dizem que não identificaram o tal erro apontado pelo autuado e não há a utilização da fórmula "PROCV", tão somente da fórmula "SE" e, ao final, "SOMA", na coluna "O", de onde foram extraídos os valores dos créditos fiscais do CFOP 2101, excluídos das operações incentivadas.

Com relação às operações com CFOP 5949 ou 6949, informam que analisaram cada documento e os valores foram irrelevantes. Exemplifica com os valores de junho de 2008. Dizem que as mercadorias pré-forma são beneficiadas pelo DESENVOLVE e sua exclusão da base de cálculo apenas elevaria o valor apurado do ICMS normal.

Concluem que não houve majoração no lançamento de ofício, basta que compute os valores retificados das infrações 01 e 02 com a infração 06. Aduzem que, em contrário, houve significativa redução do imposto exigido. Mantêm a exigência.

Em nova petição protocolada sob número 042776/2016-6, o autuado, através do seu Patrono (fl. 1291 - volume IV) diz que identificou novo equívoco na apuração do DESENVOLVE, no que se refere à competência setembro de 2010, desconsideração indevida de um estorno de crédito presumido de ICMS, no valor de R\$10.277,05, já que os créditos dessa natureza foram considerados "*crédito fiscal da operação incentivada*".

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 6 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas que seguem, exceto os itens 03 (R\$3.654.432,56); 04 (R\$904,60) e 05 (R\$29.008,74), que foram reconhecidos pelo autuado, efetuado o respectivo pagamento, com benefício da Lei 13.449/15, hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, CTN - Código Tributário Nacional. Itens afastados, pois, da lide, de imediato.

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a decadência em relação aos débitos de ICMS apurados no período compreendido entre janeiro a novembro de 2008, lançamento por homologação, de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN, além da nulidade do lançamento relativo à infração 06, por conta da majoração dos valores, inicialmente exigidos, considerada uma ilegalidade pelo autuado, nos termos do art. 18, RPAF BA.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte que o conduzisse à decretação de nulidades. O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99). O PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve e em quantos momentos processuais entendeu necessários na defesa das suas teses. A legalidade ou não da majoração procedida na infração 06 será tema observado no mérito da questão.

Com relação à decadência suscitada pelo sujeito passivo, imperioso ressaltar que as infrações 01 e 02 se consubstanciam em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração, objeto do questionamento é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2008) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2008). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2008. O lançamento de ofício foi conhecido pelo autuado em 20.12.2013 e não ha falar em decadência, por quaisquer dos marcos de tempo que se adote, considerando as regras estabelecidas para o direito tributário e, em especial, para a exigência do ICMS.

Mesmo no caso das demais infrações, cabível assinalar que na argüição de decadência, o art. 107-A do COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981), em conformidade com o que prevê o § 4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores.

Com o advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, o aludido artigo do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce entendimento tanto da PGE/PROFIS como deste CONSEF, da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária à época vigente - por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural - a exemplo das recentes decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJFs

nº 0031-11/15 e 0050-12/15.

Observo que a disposição do artigo 173, I, do CTN, prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco anos), contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, I, do CTN, não podendo prosperar a argüição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período autuado alcança o exercício de 2008, valendo dizer que a contagem iniciou-se em 01/01/2009, com termo final em 31/12/2013.

Vejo que o Auto de Infração foi lavrado dia 17/12/2013 e o autuado tomou ciência dia 20/12/2013, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme arguido pelo impugnante.

Diante do exposto, não acolho a argüição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

No mérito, as duas primeiras infrações exigem do autuado a falta de recolhimento do ICMS, apurada através do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos de Auditoria de Estoques, Mapa de Produção e demais registros contábeis e fiscais, todos acostados aos autos, além da entrega regular de papéis de trabalho que sustentam as exigências para o contribuinte autuado.

No primeiro item, apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, foi exigido o imposto sobre a diferença das operações de entrada - maior expressão monetária, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Valor da exigência R\$588.267,21, além da multa de 70%;

No segundo item, apurada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o valor das saídas tributáveis - maior valor monetário. Valor da exigência R\$2.199.380,21, multas de 70% e 100%.

Alegou a defesa que os levantamentos quantitativos de estoques de mercadorias não podem prevalecer, porque pautados em documentos precários e cujas inconsistências foram substituídas, ainda no curso dos procedimentos fiscais, implicando erros materiais na constituição dos créditos tributário. Explica o autuado que a fiscalização, de forma equivocada, utilizou notas fiscais de complementação de preços como se fora efetivas saída dos produtos, produtos fabricados em outro estabelecimento do autuado, erro na apuração do preço médio, entre outras inconsistências.

Convertido o PAF - processo administrativo fiscal em diligência, o Parecer dos Auditores Fiscais (fls. 1197/1200 - volume IV) foi exarado reconhecendo a procedência quase na totalidade das alegações defensivas e, após as exclusões que se fizeram necessárias, nas respectivas auditorias dos estoques, os débitos restaram retificados da forma abaixo:

Infração 01 - exercício 2008 - R\$988,52.

Infração 02 - exercício 2009 - R\$1.465,29; exercício 2010 - R\$2.920,43. Total R\$4.385,72

Em nova manifestação (fls. 1262/1275 - volume IV), o autuado reitera os argumentos defensivos, mas, acata as reduções promovidas nas infrações 02 e 03, argüindo que o faz, em nome da celeridade processual.

Examinando as peças coladas aos autos constato a correção dos necessários ajustes promovidos pelos prepostos do Fiscal, a fim de compatibilizar a verdade material dos fatos observados e acato os novos demonstrativos acostados aos autos, às fls. 1201/1205, para considerar subsistente em parte a infração 01, no valor de R\$988,52 e a infração 02, no valor de R\$4.385,72.

Com relação à infração 06, a exigência tem origem na acusação de recolhimento a menor o ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, no valor de R\$497.168,70, além da multa de 100%.

Argumenta o autuado que faz jus à dilação do prazo concedido pelo Programa de Incentivos do DESENVOLVE e que recolhe regularmente a diferença entre o aludido montante e o chamado ICMS Normal. Considera injusta acusação dos representantes fazendários de que teria majorado indevidamente o incentivo fiscal, comprometendo a apuração e recolhimento do ICMS não sujeito à dilação de prazo, face à interpretação equivocada da legislação atinente à matéria ao longo da sua evolução.

Além de questionar a majoração do lançamento, em sede de diligência fiscal, enumera o autuado, os equívocos que teria incorrido a fiscalização: a) consideração dos valores a título de venda de produção do estabelecimento, nas competências de junho e julho de 2008, diferentes daqueles constantes no seu livro e Apuração do ICMS; b) desconsideração de saldos credores mensais advindos de atividades não incentivadas, apurados no período compreendido entre 04/09 e 02/10, para efeito de quantificação do ICMS Normal, não dilatado, a recolher; e, c) desconsideração dos pagamentos, efetuados através de DAES, código de receita 806 – ICMS normal indústria, relativos às competências de 03/10 a 12/10.

Diz que em análise ao demonstrativo fiscal constatou que durante todo o período autuado, deixou de considerar todo e qualquer crédito advindo de operações com ativos imobilizados para fins de aplicação do benefício veiculado pelo Programa DESENVOLVE; aduz que a partir de outubro de 2009 (alteração no item 2.2.18 da IN SAT/BA nº 27/2009, redação dada pela IN nº 54, de 28.10.2009), para tal finalidade, haveria de ter levado em conta tais créditos, oriundos de operações com bens desta natureza relacionados ao projeto fomentado.

Os Auditores, na Informação Fiscal, dizem que o próprio sujeito passivo apela para uma melhor interpretação da legislação do Incentivo Fiscal DESENVOLVE e mantém a exigência fiscal (fls. 884/888 - volume III). Após a conversão do autos em diligência fiscal, modificaram para aumentar a exigência, sob o argumento que foram considerados os créditos fiscais decorrentes do ativo imobilizado registrados nos livros fiscais como operações incentivadas; créditos presumidos previstos no Decreto 12.158/2010; inclusões e exclusões nas operações incentivadas e créditos fiscais das mercadorias adquiridas para revenda (infração 03), aumentando a exigência do ICMS para R\$998.636,97.

Examinando os autos do processo administrativo fiscal em debate e a legislação que rege à espécie, antes de qualquer apreciação e, não obstante questionamentos do contribuinte autuado e a pretensão dos Auditores Fiscais, a majoração no lançamento de ofício, relacionado à infração 06, não poderia ser exigida, no presente processo tributário.

Nesse contexto, cabível observar que o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) estabelece no artigo 146, o princípio da *imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo*. Trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica.

No que concerne especificamente ao princípio da imodificabilidade do lançamento, o artigo 146, assim preceitua:

"Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

O regulamento de processo do Estado da Bahia, reconhecendo que é fundamental a preservação da estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança, além do devido processo legal e ampla defesa do contribuinte, definiu que mesmo ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, nos termos do art. 156 do Decreto 7.629/99 (RPAF/BA).

Por tal motivo, o agravamento da exigência contida na infração 06, que resultou no valor de R\$ 998.636,97 (fls. 1210/1236 - volume IV), sem que estivesse fazendo parte do lançamento de ofício em debate, não poderá ser cobrado nesse PAF.

Dante da tais pressupostos, o ponto nevrálgico da lide, nessa infração 06, ainda remanescente, reside na alegação fiscal do recolhimento a menor do ICMS, em razão do uso indevido do Incentivo Fiscal (dilação do prazo para pagamento do ICMS, relacionado às operações próprias), conforme estabelecida na legislação do Programa DESENVOLVE.

Destaco, de início, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Os incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo, têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos. Justamente por isso, qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não serão alcançadas pelos benefícios fiscais ali previstos.

No caso em tela, a Resolução nº 80/2006, publicada no Diário Oficial de 07 e 08/10/2006 e alterada pela Resolução nº 057/08, do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado para produzir embalagens plásticas, concedendo ao seu estabelecimento os benefícios constantes na mencionada resolução (fls. 344/346 - volume I).

No caso em concreto, o direito assiste ao autuado com relação ao argumento de que houve erro fiscal na reapuração dos saldos devedores do ICMS das operações com o CFOP 5101 (vendas de Produção do estabelecimento), nos valores de junho e julho de 2008. De fato, consta do demonstrativo fiscal nos períodos assinalados, respectivamente, os valores R\$395.634,48 e R\$537.757,09 (fl. 257 - volume I), enquanto que no livro de Registro de Apuração de ICMS se encontram assentados os valores de ICMS debitado no valor de, respectivamente, R\$401.180,41 e R\$559.423,98 (fls. 814 e 816 - volume III), ocasionando divergências na apuração do ICMS, nos valores de R\$5.545,93 e R\$21.699,89.

Dessa forma, restam insubsistentes as diferenças de R\$4.964,34 e R\$6.991,84, apontadas na inicial dos autos, relacionadas ao períodos de junho e julho de 2008.

Verifico ainda que o contribuinte autuado apresentou saldo credor de ICMS que foi aproveitado na apuração do imposto normal, conforme consta da sua escrita fiscal, a partir de abril de 2009 a fevereiro de 2010 (fls. 830/859). A possibilidade de utilização de tais créditos está prevista na própria Instrução Normativa 27/09, ao dispor que os saldos credores não relacionados às atividades industriais poderão ser utilizados para compensar parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado, vedando apenas a compensação no pagamento da parcela incentivada. O autuado apresenta Parecer da DITRI 03091/12 confirmando que saldos credores oriundos de operações com produtos não alcançados pelo DESENVOLVE poderá ser utilizado para abater parcela do imposto não incentivada.

Não foram, de fato, consignados no demonstrativo de débitos de fls. 288, pelos Auditores fiscais, os pagamentos de ICMS realizado com o código de receita 806 - ICMS normal indústria, para o período de janeiro e fevereiro de 2010 no período de março a dezembro de 2010.

Além das situações retro mencionados, destaco a desconsideração pelo contribuinte dos créditos relativos à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado vinculados ao projeto incentivado para fins de quantificação do saldo devedor sujeito à dilação; considerando que as mercadorias, posteriormente revendidas, já estavam corretamente classificada na situação de revenda, como não incentivados; considerando ainda que as operações de saída com CFOP 5.949 e 6.949, ainda que em valores irrelevantes não poderiam ser insertas na coluna industrialização, uma vez que não se referem às operações beneficiadas pelo DESENVOLVE, como recomenda a própria IN 27/09.

Diante do exposto, não pode prevalecer a exigência conforme apurada pelos Auditores Fiscais, consignada na inicia dos autos, restando subsistente apenas em parte, considerando a ausência do pagamento do ICMS, em sua integralidade, no exercício de 2010, conforme demonstrativo a seguir: R\$58.727,12 (fevereiro/2010), R\$24.493,66 (março/2010), R\$11.912,30 (abril/2010), R\$12.291,01 (maio/2010), R\$11.527,37 (junho/2010), R\$11.620,47 (julho/2010), R\$12.587,84 (agosto/2010), R\$11.762,71 (setembro/2010), R\$11.923,02 (outubro/2010), R\$11.359,04 (novembro/2010) e R\$5.650,08 (dezembro/2010), totalizando R\$183.854,62.

Por outro lado, a multa imposta pelo cometimento da presente infração correspondente a 100% do valor do imposto exigido, prevista no art. 42, inciso IV, alínea 'j' da Lei nº 7.014/96, não está em consonância com a dosimetria da pena da lei do ICMS, no Estado da Bahia. Não foi constatado qualquer ação ou omissão fraudulenta que justificasse tal imposição.

Dessa forma, o recolhimento a menos de ICMS em razão da apuração inadequada do benefício do DESENVOLVE, na medida em que não se verificou, na espécie, ação ou omissão com natureza de fraude ou simulação, deve ser apenada com 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, conforme o art. 42, inciso f, da Lei nº 7.014/96.

Infração	ICMS		MULTA		OBSERV
	Exigido	jugado	exigido	jugado	
1	588.267,21	988,52	70		
2	1.719.124,93	1.465,29	70		
2	480.255,28	2.920,43	100		
3			3.654.432,56	3.654.432,56	Lei 13.449/15
4	904,60	904,60	60		
5	29.008,74	29.008,74	60		
6	497.168,70	183.854,62	60		
TOTAIS	3.314.729,46	219.142,20	3.654.432,56	3.654.432,56	

O presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE devendo ser homologadas as parcelas já quitadas.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0057/13-0, lavrado contra ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$219.142,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$213.767,96; 70% sobre R\$2.453,81 e 100% sobre R\$2.920,43, previstas no art. 42, incisos II, "a", "f" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa isolada no valor de **R\$3.654.432,56**, prevista no inciso II, "d", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já devidamente quitados.

Esta Junta de Julgamento recorre, de ofício, da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF,

nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR