

A. I. Nº - 299314.0901/16-5
AUTUADO - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.
AUTUANTES - SERGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - IFEP/INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO – INTERNET – 08.08.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº.0133-04/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Comprovado que à época dos fatos geradores, o uso do crédito fiscal, ainda que extemporâneo, deveria ser feito mediante mera comunicação à SEFAZ, indevida é a cobrança de imposto, persistindo, porém, a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração parcialmente subsistente. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. Não tendo o autuado comprovado devidamente o registro dos documentos arrolados, a autuação fica mantida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA DE 1%. O sujeito passivo não consegue comprovar o registro das notas elencadas pelos autuantes. Manutenção da penalidade, diante de sua base legal. Infração subsistente. 4. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DA PARCELA. Comprovado ter a empresa deduzido do saldo a recolher valores indevidos, subsiste a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$2.475.828,11, bem como multas no percentual de 60% e 100%, além de multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.73**. Escriturou crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, no valor de R\$ 589.162,70, bem como multa de 60%, ocorrência constatada no mês de maio de 2013.

Consta, ainda, a seguinte informação dos autuantes: *“O Contribuinte deve escriturar o crédito fiscal no próprio mês ou no mês subsequente conforme fixado no art. 314 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012). Caso ultrapasse deste prazo, o crédito fiscal será considerado extemporâneo e, neste caso, o Contribuinte deverá, antes da escrituração de créditos fiscais extemporâneos, comunicar ao fisco de sua existência, bem como a formulação de pedido de autorização para sua escrituração extemporânea conforme disposto no art. 315 do RICMS/12”*.

Infração 02. **02.01.02**. Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, no montante de R\$56.502,49, nos meses de janeiro, junho, julho de 2013 e novembro de 2014.

Informam os autuante que: *“Contribuinte não escriturou notas fiscais eletrônicas – Nfe emitidas conforme DEMONSTRATIVO DO ICMS A RECOLHER – SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO*

SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITURA FISCAL – MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS”.

Infração 03. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, totalizando a multa de 1% aplicada, R\$ 657.202,27.

Consta a informação de que *“Não foram registrados na Escrita Fiscal do autuado diversas notas fiscais eletrônicas – NFe referentes a aquisição de bens e outras entradas Vide ANEXO 04”.*

Infração 04. 03.08.04. Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, nos meses de janeiro a março, maio a agosto, outubro dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, no montante de R\$ 1.205.984,40, além da multa de 60%.

Informam os autuantes: *“Contribuinte beneficiado pela Lei nº 7.980 de 12 de dezembro de 2001 que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, Resolução nº 114/2006, alterada e retificada pela Resolução nº 064/2008.*

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, regulamentado pelo Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002) tem o objetivo de 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. Neste sentido, seus incentivos fiscais têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes. Portanto, o valor do ICMS incentivado será obtido unicamente em função do objetivo do programa e, assim, qualquer operação fora deste citado objetivo não é alcançada e nem pode ser beneficiada pelo programa DESENVOLVE tal como a operação de compra e transferência de mercadoria para comercialização, venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, inclusive prestação de serviço. Mesmo no caso de remessa interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida na Bahia. Assim, em conformidade com o exposto, foram refeitos os cálculos do valor de ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, sendo excluídas as operações não beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, considerando o piso estabelecido em resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo.

Contribuinte não atendeu ao disposto na Instrução Normativa nº 27/09 (Publicada no Diário Oficial de 03/06/2009) e suas alterações (Instruções Normativas nºs 54/09, 57/09, 50/10, 28/12 e 66/14) conforme DEMONSTRATIVO PARCELA NORMAL E DILAÇÃO DE ICMS RECOLHIDO A MENOR – INCENTIVO FISCAL – PROGRAMA DESENVOLVE. Vide ANEXO 05.”

A empresa autuada, por meio de seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 173 a 192, onde argui em sua defesa, após firmar a sua tempestividade, dedicar-se, dentre outras atividades descritas em seu estatuto social, à fabricação, produção e comercialização de gases medicinais e industriais, descrevendo os itens da autuação e pontuando que as supostas infrações que lhe foram imputadas não subsistem, razão pela qual o lançamento fiscal deverá ser integralmente cancelado.

Para a infração 01, em que pese reconhecer não ter cumprido os requisitos legais previstos na legislação para escrituração do crédito fiscal, quais sejam a comunicação ao fisco da exigência de tal crédito e a formulação de pedido para autorização de sua escrituração, dúvidas não pairam quanto ao fato de que faz jus ao aproveitamento do referido crédito fiscal.

Ressalta que em momento algum a Fiscalização alega que não teria direito ao aproveitamento de tal crédito, mas tão-somente que não cumpriu os requisitos legais previstos no artigo 315 do RICMS/BA para aproveitamento do crédito extemporâneo.

Verifica que está sendo gravemente apenada, na medida em que lhe está sendo exigindo o montante de R\$ 589.162,70, em virtude de mero erro formal cometido no procedimento de tomada de créditos fiscais por ela devidos, e no máximo deveria lhe ter sido imputada uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas jamais uma infração em montante superior a quinhentos mil reais.

Destaca que é devido sempre buscar a verdade material dos fatos e não se ater a vícios formais para fundamentar exigências fiscais descabidas, conforme ocorrido no caso presente, isto porque, está sendo gravemente apenado por um mero erro formal cometido quando do procedimento de tomada de créditos fiscais, erro este que pode ser facilmente dirimido, na medida em que não restam quaisquer dúvidas de que faz jus ao aproveitamento destes créditos.

Transcreve entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 901311/RJ, que teve como Relator o Ministro Teori Zavascki, em julgamento ocorrido em 18/12/2007, além de Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que de igual forma, também pacificou o entendimento de que a verdade material deve prevalecer sobre o mero erro formal, na forma das decisões trazidas.

Desta maneira, tanto a doutrina quanto a jurisprudência judicial e administrativista, entendem que o mero erro formal no cumprimento das obrigações previstas na legislação tributária não pode prevalecer sobre a verdade material.

Entende restar comprovada a insubsistência da infração imputada pela Fiscalização, na medida em que, reitera estar sendo gravemente apenada por um mero erro formal no aproveitamento dos créditos fiscais por ela devidos, os quais inexistem dúvidas de que a mesma faz jus, e o máximo que se poderia admitir seria uma imputação de multa em virtude do descumprimento de obrigação acessória de comunicar o aproveitamento dos créditos fiscais, mas jamais a glosa na forma realizada.

Quanto à infração 02, esclarece que escriturou Notas Fiscais eletrônicas em modelo diverso ao exigido pela Fiscalização baiana, ou seja, as Notas Fiscais eletrônicas objetos da mesma imputada pela Fiscalização foram sim escrituradas com o devido destaque e recolhimento do ICMS, contudo, foi utilizado outro modelo de nota fiscal, se tratando de um mero erro formal na medida em que a sua conduta não acarretou qualquer dano ao Estado, uma vez que, repita-se, o imposto incidente nas operações foi devidamente recolhido.

Observa que em que pese a inobservância do disposto no artigo 332 do RICMS/BA, o tributo ora discutido foi regularmente recolhido aos cofres públicos estaduais, inexistindo qualquer dano ao erário, e considerando a comprovação do recolhimento do ICMS incidente sobre as operações, não parece plausível a manutenção da autuação fiscal pelo simples fato da escrituração e recolhimento não ter sido efetuada no modelo exigido pela Fiscalização baiana.

Entende que o máximo que se poderia admitir no presente caso seria a imposição de uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas nunca a exigência tributária para recolhimento de imposto comprovadamente recolhidos aos cofres públicos estaduais.

Ressalta que a exigência ora em questão, em virtude da escrituração e recolhimento não ter sido realizado no modelo indicado pela Fiscalização, implicaria em um odioso *bis in idem*, repita-se, há muito repellido pela jurisprudência judicial e administrativa, e, conforme demonstrado no capítulo anterior, a verdade material deverá sempre prevalecer sobre erros formais cometidos pelos contribuintes não devendo prevalecer autuações fiscais constituídas em virtude de mero descumprimento de formalidades quando o contribuinte demonstrar o efetivo recolhimento do tributo.

Diante do exposto, considerando a inequívoca escrituração e recolhimento das operações autuadas pela Fiscalização, verifica que não merece prosperar a exigência fiscal ora em discussão, razão pela qual requer seja ser cancelado deste item da autuação fiscal.

No entanto, caso assim não se entenda, o que se admite somente a título de argumentação, postula que deve ser, ao menos, retificado o lançamento fiscal, eis que o artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96 dispõe que multa aplicada será de 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente e não de 100% (cem por cento), conforme aplicado.

Para a infração 03, aborda a impossibilidade de instituição de multa com base no valor da operação, quando a obrigação acessória supostamente descumprida não acarretar qualquer dano ao Erário, não devendo referido apenamento prosperar, na medida em que a multa aplicada pela suposta falta de escrituração das notas fiscais de entrada não poderia ser calculada com base em percentual do valor da operação face a inexistência de qualquer dano ao erário.

Invoca a seu favor os termos do artigo 115 do Código Tributário Nacional, segundo o qual obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou ato que não configure obrigação principal, mencionando como exemplos de obrigações acessórias a escrituração de livros e documentos fiscais, a transmissão da escrituração fiscal (EFD), a manutenção de livros controles de estoques, a emissão de notas fiscais, dentre outras.

É certo que diversas são as obrigações acessórias elencadas nas legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, sendo que o descumprimento destas pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a Fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria.

Reafirma que, em diversas ocasiões, o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a Fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma ditada pela legislação tributária, sendo exatamente o que se verifica no presente caso, tendo em vista que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco Bahiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pela Impugnante, muito pelo contrário, se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada, o que se admite somente por argumentar, é a própria empresa que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

No caso presente, diz que, inexistindo qualquer dano ao erário, a multa pela infração cometida pelo contribuinte somente pode ser aplicada utilizando-se de um valor fixo, por infração cometida, não se admitindo que a mesma seja aplicada tendo por base um percentual sobre o valor da operação, sob pena de demonstrar-se desproporcional à conduta realizada.

Anota que renomados doutrinadores defendem, ainda, que, na hipótese do descumprimento da obrigação tributária não acarretar dano ao erário, como se verifica no presente caso, a penalidade deve ser totalmente relevada, tendo em vista a complexidade das legislações tributárias e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, especialmente em se tratando de ICMS, trazendo lição de Gabriel Troianelli e Hugo de Brito Machado, que também compartilha do entendimento de que não é razoável a aplicação de multa fixada com base em percentual sobre o valor do tributo ou da operação realizada, quando a conduta que deixou de ser observada pelo contribuinte não tiver ensejado o inadimplemento tributário.

Da mesma forma, colaciona decisão do STJ ao reconhecer a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação ou do tributo devido, quando a inobservância da legislação estadual não acarretar dano ao erário, consoante decisão no REsp 728999/PR, tendo como Relator o Ministro Luiz Fux, em decisão da Primeira Turma, com data do Julgamento em 12/09/2006.

Diante do exposto, entende restar à saciedade comprovado que, a multa aplicada deve ser integralmente cancelada tendo em vista a impossibilidade de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que não acarreta qualquer dano ao erário, com base em percentual do valor da operação.

Em relação à infração 04, da mesma forma que nas anteriores, fala ser a mesma insubsistente, diante do fato de ter sido excluído do benefício do Desenvolve os créditos/débitos de ICMS decorrentes das operações que envolveram a circulação de bens não industrializados no estabelecimento incentivado.

Para fundamentar tal item do lançamento fiscal, alega a fiscalização que a empresa supostamente teria se equivocado ao incluir no Benefício do Desenvolve Bahia débitos/créditos de ICMS que não teriam relação com a comercialização de bens industrializados no estabelecimento incentivado, o que violaria o benefício fiscal regulamentado no Decreto n.º 8.205/2002, entretanto, fala em equívoco ao efetuar o lançamento fiscal objeto de tal item do Auto de Infração uma vez que, ao contrário da acusação fiscal, quando do cálculo da parcela sujeita ao benefício fiscal, considerou tão somente as operações realizadas com mercadorias industrializadas pelo estabelecimento incentivado.

Ressalta que o equívoco anotado pode ter ocorrido, uma vez que, de fato, em períodos anteriores, incluía no cálculo do benefício todas as operações mercantis realizadas pelo estabelecimento incentivado, ainda que não tivessem como objeto mercadorias industrializadas no próprio estabelecimento, isto porque, o artigo 3º do Decreto Estadual n.º 8.505/2002, dispositivo que regulamenta o Benefício do Desenvolve Bahia estabelece que o mesmo se aplica à todas as “operações próprias” realizadas pelo estabelecimento incentivado, consoante transcrição.

Neste esteio, nas impugnações apresentadas anteriormente em face dos Autos de Infração lavrados por esta Secretaria Estadual de Fazenda, se discutiu a abrangência do termo “operações próprias”, prevista na legislação do benefício do Desenvolve.

Aponta que em consonância com a definição prevista no artigo 105 do RICMS/BA, o termo “operações próprias” significa a totalidade das operações realizadas por determinado contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, com exceção das operações sujeitas à substituição tributária, ao passo que a Secretaria Estadual de Fazenda defende, sem qualquer embasamento legal, que o termo “operações próprias” significa somente as operações mercantis que envolvem mercadorias industrializadas por contribuintes situados no Estado Baiano.

Fala que, para sua surpresa, todas as impugnações apresentadas em face dos Autos de Infração em que se discutia a matéria foram julgados “*improcedentes pelo Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia*”, e apesar das Ações Judiciais em que se discute a exigibilidade dos referidos autos de infração se encontrarem pendentes de julgamento, visando evitar futuras autuações fiscais, alterou o procedimento e para efeitos de cálculo do benefício fiscal, deixou de considerar as operações que não envolvem a comercialização de bens comercializados pelo estabelecimento incentivado, conforme entendimento da Fiscalização.

Logo, conforme garante será à demonstrado, equivocaram-se os autuantes ao efetuarem o lançamento fiscal objeto do item 04 do lançamento tendo em vista que, no período autuado, quando do cálculo das parcelas submetidas ao benefício fiscal, excluiu as operações que não envolvem a comercialização de bens industrializados pelo estabelecimento incentivado, esclarecendo que a divergência dos cálculos também se deve ao fato de que nas parcelas submetidas ao benefício fiscal, considerou o crédito extemporâneo aproveitado em maio de 2013, o que por sua vez foi equivocadamente desconsiderado, conforme demonstrado anteriormente na Impugnação à infração ao item 01.

Apresenta planilha na qual diz ser possível verificar as diferenças entre os cálculos da Fiscalização e os seus cálculos com relação ao valor das parcelas incentivadas, sendo que as referidas divergências apontadas pela Fiscalização não merecem prosperar.

Anota que nos meses de fevereiro, março, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2013, bem como de janeiro a dezembro de 2014, os autuantes incluíram o crédito de ativo imobilizado (CIAP) no cálculo das parcelas submetidas ao benefício fiscal, ou seja, no cálculo da parcela incentivada. No entanto, considerando o entendimento fazendário de que somente os créditos/débitos de ICMS relacionados com operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado são passíveis de inclusão no benefício fiscal, não considera os créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado no cálculo da parcela incentivada, na medida em que, por óbvio, a depreciação de bens do ativo imobilizado não faz parte das “operações próprias”, conforme definição dada pela própria Secretaria Estadual de Fazenda.

A fim de comprovar que tal diferença se refere aos créditos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado toma como exemplo, o cálculo da parcela incentivada relativa ao mês de fevereiro de 2013.

Com efeito, conforme se depreende da planilha acostada ao Anexo 05 do auto de infração, a Fiscalização concluiu que, no período de fevereiro de 2013, deveria se submeter ao recolhimento de ICMS no montante total de R\$ 837.901,03, sendo que da análise dos cálculos da autuação, verifica que o crédito de depreciação de bens do ativo imobilizado no valor de R\$ 6.014,20 foi utilizado para calcular o valor da parcela incentivada.

Pontua que de acordo com os cálculos realizados, o valor da base de cálculo referente ao período de fevereiro de 2013 perfaz a quantia de R\$ 843.915,23, na medida em que a depreciação dos bens do ativo imobilizado não deveria impactar no cálculo da parcela incentivada na medida em que, repisa, não decorrem de “operações próprias”. Ou seja, o valor encontrado da parcela incentivada pelo Fisco é fruto da inclusão dos créditos de depreciação de ativo imobilizado, uma vez que o montante de R\$ 843.915,23 menos o valor do CIAP, que perfaz a quantia de R\$6.014,20, é justamente o valor de R\$837.901,03 - calculado pela Fiscalização.

Desta forma, verifica que o creditamento decorrente da depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não poderia ter sido considerado quando do cálculo da parcela incentivada tendo em vista que, conforme entendimento da própria Fiscalização, somente podem ser considerados para o cálculo do saldo devedor de ICMS passível de inclusão do benefício fiscal os créditos/ débitos de ICMS que se relacionam às operações realizadas com bens industrializados no estabelecimento incentivado.

Esclarece que, da análise dos cálculos da empresa e da fiscalização, conclui que a exorbitante divergência do valor referente ao mês de maio de 2013 se deve ao fato de que foi excluído o valor correspondente ao crédito extemporâneo utilizado no referido período, que, conforme anteriormente aduzido, referida glosa de créditos já foi objeto do item 01 do presente lançamento fiscal, contudo, dúvidas não pairam quanto ao fato de que faz jus ao aproveitamento deste crédito.

Isto porque, independentemente de ter deixado de cumprir os requisitos legais para escrituração de tal crédito, não pode tal valor ser desconsiderado para fins de cálculo da parcela submetida ao benefício fiscal, isto porque, em última análise, estaria sendo novamente apenas pelo mesmo fato, caracterizando-se um odioso *bis in idem*, o que, conforme aduzido acima, não é admitido pela Constituição Federal.

Diz não merecer prosperar o cálculo apresentados pela Fiscalização, eis que no mês de maio de 2013 fazia jus ao aproveitamento de crédito extemporâneo no valor de R\$ 589.162,70, restando à sociedade comprovada a insubsistência deste item do Auto de Infração, tendo em vista que, quando do cálculo do ICMS passível de inclusão no benefício fiscal do DESENVOLVE BAHIA, considerou tão-somente os débitos/ créditos de ICMS decorrentes de operações realizadas com mercadorias industrializadas no estabelecimento incentivado.

Finaliza, requerendo seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, dando-se provimento integral à presente Impugnação para que seja integralmente cancelado o lançamento fiscal,

postulando, ainda, a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes da presente Impugnação, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento, sendo que referida sustentação será realizada por um dos advogados indicados, e que toda intimação seja encaminhada ao seu endereço descrito no início da peça apresentada, e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados já apontados anteriormente.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 235 a 248 esclarecendo em primeiro lugar que o contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, constando o Auto de Infração com todos os elementos que descrevem detalhadamente as quatro infrações evidenciadas na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa às fls. 01 a 07.

Observam também que, mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos (fls. 08 a 167), o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela. A seguir, após ressaltarem que, das quatro infrações todas foram objeto da impugnação, passam a se posicionar frente às alegações postas.

Em relação à infração 01, anotam não ter o contribuinte considerado todo o enquadramento da mesma, pois, conforme se extrai da fl. 01 do PAF, o enquadramento é o artigo 31, parágrafo único da Lei 7.014/96 combinado com os artigos 314 e 315 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Observam que o sujeito passivo confessa não ter atendido a legislação e o direito ao crédito somente poderá ser verificado no citado processo, de iniciativa do contribuinte, de solicitação de autorização para escrituração extemporânea de crédito fundamentado pela necessária comprovação do mesmo. O estabelecimento, sem o pedido de autorização de escrituração extemporânea de crédito fiscal fundamentado para comprovação do seu direito, utilizou crédito tributário que não fazia *jus*, motivo pelo qual foi autuado.

Da mesma forma, rechaçam a afirmação defensiva de que “... *Ressalte-se, inclusive, que em momento algum a D. Fiscalização alega que a Impugnante não faria jus ao aproveitamento de tal crédito, mas tão-somente que não cumpriu os requisitos legais previstos no artigo 315 do RICMS/BA para aproveitamento do crédito extemporâneo ...*”, argumentando ser a mesma sem qualquer sentido, pois o momento para verificação do direito ao crédito fiscal seria quando o autuado solicitasse autorização à repartição fiscal do seu domicílio, fundamentada com documentação comprobatória do seu direito, e o procedimento adotado pelo contribuinte se constitui infração, pois, o mesmo não faz jus ao crédito fiscal indevidamente utilizado.

Quanto a alegação defensiva de estar sendo “*gravemente apenada*”, dizem não fazer sentido, pois, o valor histórico autuado é igual ao valor indevidamente utilizado, o qual não se constitui mero erro formal, afinal, e sim R\$ 589.162,70 (quinhentos e oitenta e nove mil, cento e sessenta e dois reais e setenta centavos) que o Contribuinte utilizou indevidamente em seu proveito, sem a prévia ciência, comprovação documental e autorização junto à SEFAZ/BA caso fizesse jus a utilização da escrituração do crédito fiscal extemporâneo.

Dizem que sem conseguir elidir a infração cometida, o autuado passa a defender uma tese sua, uma ficção de fundamentação imaginativa na qual a SEFAZ/BA passaria a ter obrigação de depurar os registros fiscais promovidos pelo Contribuinte procurando validar o que for aproveitável, desconsiderando o aspecto formal, uma vez que o contribuinte é obrigado a registrar o montante do crédito fiscal, sendo que seu direito aos citados créditos está condicionado a idoneidade da documentação e ao pertinente registro efetuado regularmente nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Contudo, o Autuado mantém-se distante da legislação pertinente, a qual deliberadamente infringiu e que resultou na autuação em tela.

Pontuam que o contribuinte, sabendo que cometeu a infração autuada em tela, tenta promover sua defesa sem contestar os atos praticados, previstos como infração, abandonando a oportunidade de defender-se considerando os elementos comprobatórios do cometimento da infração autuada resolvendo desenvolver uma tese ficcional apartada da legislação aplicável ao caso em tela. Neste sentido, traz uma série de manifestações não aplicáveis ao caso (fls. 178 a 180), que traduzem sua particular expectativa de que a legislação não necessita ser observada pelo Contribuinte autuado, pois, a SEFAZ/BA deveria tutelar o Autuado a buscar corrigir sua obrigação de registrar documentos fiscais idôneos, que dão direito a crédito, nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Apontam que a empresa autuada procura promover uma confusão, desconsiderando completamente a infração em questão, conforme se verifica às fl. 01, com todos os elementos necessários para a sua perfeita caracterização conforme previsão legal em vigor, enriquecida com elementos que a comprovam conforme se pode verificar no ANEXO 02 de fls. 14 a 17, tentando atraindo-os a participar da discussão que não elide a infração autuada.

Entendem que abandona a defesa da infração enquadrada no artigo 31, parágrafo único da Lei 7.014/96 combinado com os artigos 314 e 315 do RICMS/12, apenas para tentar promover confusão, tentando discutir sobre matéria fora do universo previsto legalmente como infração e neste sentido apresentam extratos de julgados que tratam de situações sem qualquer relação com a infração por ele cometida e que, portanto, esta sua tentativa de confundir ao tentar trazer ao PAF a discussão sobre a validade do entendimentos de que "*... a verdade material deve prevalecer sobre o mero erro formal ...*", nada contribui a sua defesa.

Analisando os extratos de decisão, trazido pela autuada em sua peça de defesa à fl. 179, esclarecem que o Contribuinte não foi autuado por erro formal, e sim, por não ter observado a legislação tributária que prevê um conjunto de obrigações que devem ser atendidas para usufruir direito a utilizar crédito fiscal extemporâneo, contudo, os mesmos apresentados, resumidamente, apenas ressaltam que no preenchimento de declarações, a verdade material deve prevalecer em relação a formalidade cumprida com erros, todavia, como visto, reiteram que os extratos apresentados não guardam qualquer relação com a infração cometida.

Reafirmam que os extratos apresentados não guardam qualquer relação com a infração cometida, pois não tratam de créditos fiscais extemporâneos, portanto, também não cuidam das condições impostas ao Contribuinte por força de legislação para que o mesmo possa creditar-se de eventuais créditos fiscais extemporâneos e, por fim, tais extratos nada acrescentam à tentativa frustrada de defesa promovida pelo mesmo que possam elidir a infração autuada com multa aplicada, também, conforme previsão legal.

Falam que apesar de entender improcedente a infração, a empresa não apresentou qualquer fato, documento ou elemento novo não considerado na ação fiscal, e não conseguiu elidir a citada infração.

Em relação a afirmação do Contribuinte de que houve "*... aproveitamento dos créditos fiscais por ela detidos, os quais inexistem dúvidas de que a mesma faz jus ...*", observam que se trata de assertiva sem elementos comprobatórios, visto que não ter atendido à legislação tributária pertinente, a saber, o artigo 31, parágrafo único da Lei 7.014/96 combinada com os artigos 314 e 315 do RICMS/12, portanto, é uma pretensão não justificada pelo Contribuinte. Neste sentido, caso o Contribuinte deseje verificar seu direito ao pretendido crédito fiscal extemporâneo, deverá atender a legislação acima mencionada, apresentando inclusive documentação fiscal comprobatória do valor do crédito fiscal pretendido.

Argumentam ser patente que a autuação em riste não se enquadra em mero erro formal e, portanto, não há sentido algum na afirmação do Contribuinte a respeito e deve ser integralmente mantida a autuação em tal item.

Quanto à infração 02, observam que no anexo "DOC. 04", acostado pelo sujeito passivo, não se tratam dos mesmos documentos relacionados e apresentados no ANEXO 03, referentes à infração

(fls. 18 a 25), pois, além do modelo ser diferente conforme confessa o Autuado, as datas de emissão, datas de saída (data da ocorrência do fato gerador) e o número da chave de acesso não guardam qualquer correspondência com os documentos escriturados pelo Contribuinte na EFD, além de, também, não constar no citado anexo (DOC. 04), qualquer documento fiscal de saída de número 9568. Neste sentido, observam:

Verificando a NF nº 51 às fls. 20, anotam que se trata de Nota Fiscal de saída, portanto, emitida pelo próprio Autuado que deveria ser lançada em seu banco de dados para gerar a respectiva EFD, a qual tem chave de acesso nº 29130124380578000936558880000000511855733405, data de emissão: 02/01/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 02/01/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS referente janeiro/2013); contudo, na EFD de maio/2013, o registro apresentado pelo Autuado na sua peça de defesa às fls. 220 se refere nota fiscal modelo 1, a qual está registrada na EFD de maio/2013 (arquivo digital da EFD) do Contribuinte com chave de acesso: 0, data de emissão: 01/03/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 02/05/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS apurado em maio/2013), portanto, pelo exposto, o documento fiscal registrada na EFD de maio/2013 apresentado pelo Autuado não corresponde à NF nº 51 acostada aos autos e não registrada na EFD do Contribuinte, por não se tratar do mesmo documento fiscal. Sustentam a autuação quanto a tal documento.

Já na NF nº 52 à fl. 21, falam se tratar de Nota Fiscal eletrônica de saída, portanto, emitida pelo próprio Autuado que deveria ser registrada automaticamente e de forma consistente, no seu banco de dados para gerar a respectiva EFD, a qual tem chave de acesso 29130124380578000936558880000000521646555790, data de emissão: 20/01/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 20/01/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS referente janeiro/2013); contudo, na EFD de maio/2013, o registro apresentado pelo Autuado na sua peça de defesa à fl. 220 se reporta a nota fiscal modelo 1, a qual está registrada na EFD de maio/2013 (arquivo digital da EFD) do Contribuinte com chave de acesso: 0, data de emissão: 01/03/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 02/05/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS apurado em maio/2013), portanto, pelo exposto, o documento fiscal registrada na EFD de maio/2013 apresentado pelo Autuado não corresponde à NF 52 apresentada pelos Autuantes e não registrada na EFD do Contribuinte, por não se tratar do mesmo documento fiscal. Mantemos a autuação para a referida Nota Fiscal.

Quanto à NF nº 57 trazida à fl. 22, anotam que se trata de Nota Fiscal de saída, portanto, emitida pelo próprio Autuado que deveria ser registrada automaticamente e de forma consistente, no seu banco de dados para gerar a respectiva EFD, a qual tem chave de acesso 29130624380578000936558880000000571582972462, data de emissão: 18/06/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 18/06/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS referente junho/2013); contudo, na EFD de agosto/2013, o registro apresentado pelo Autuado na sua peça de defesa à fl. 221 deste PAF refere-se a nota fiscal modelo 1, a qual está registrada na EFD de agosto/2013 (arquivo digital da EFD) do Contribuinte com chave de acesso: 0, data de emissão: 18/06/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 02/08/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS apurado em agosto/2013), portanto, o documento fiscal registrada na EFD de agosto/2013 apresentado pelo Autuado não corresponde à NF nº 57 apresentada pelos mesmos e não registrada na EFD do Contribuinte, por não se tratar do mesmo documento fiscal. A autuação fica mantida pelo não registro da Nota Fiscal eletrônica de saída nº 57;

Na NF nº 61 às fls. 23 deste PAF, observam se tratar de Nota Fiscal eletrônica de saída, portanto, emitida pelo próprio Autuado que deveria ser registrada automaticamente e de forma consistente, no seu banco de dados para gerar a respectiva EFD, a qual tem chave de acesso 29130724380578000936558880000000611560078234, data de emissão: 14/07/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 14/07/2013 (o que implica num débito fiscal do ICMS referente julho/2013); contudo, na EFD de agosto/2013, o registro apresentado pelo Autuado na sua peça de defesa à fl. 221 refere-se a nota fiscal modelo 1, a qual está registrada na EFD de agosto/2013 (arquivo digital da EFD) do Contribuinte com chave de acesso: 0, data de emissão: 01/08/2013, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 01/08/2013 (o que implica num débito fiscal do

ICMS apurado em agosto/2013), portanto, pelo exposto, o documento fiscal registrada na EFD de agosto/2013 apresentado pelo Autuado não corresponde à NF nº 61 apresentada pelos Autuantes e não registrada na EFD do Contribuinte, por não se tratar do mesmo documento fiscal. Aduzem que tal documento fica mantido no lançamento.

Finalmente analisando a NF 9568 trazida pelos Autuantes às fls. 24 deste PAF, temos que se trata de Nota Fiscal eletrônica de saída, portanto, emitida pelo próprio Autuado que deveria ser registrada automaticamente e de forma consistente, no seu banco de dados para gerar a respectiva EFD, a qual tem chave de acesso 29141124380578000936550020000095681547330581, data de emissão: 24/11/2014, data da saída (data da ocorrência do fato gerador): 24/11/2014 (o que implica num débito fiscal do ICMS referente novembro/2014); contudo, o Contribuinte não apresenta qualquer comprovação de registro da NF nº 9568, nem mesmo no citado “... *documento anexo (DOC. 04)* ...” que integra sua defesa, na tentativa de elidir a infração autuada referente NF nº 9568. Portanto, sem qualquer documento que sustente a defesa do Contribuinte, fica a mesma mantida na autuação pelo seu não registro.

Apontam que conforme verificado acima, a empresa autuada não conseguiu demonstrar que registrou qualquer das Notas Fiscais eletrônicas levantadas na ação fiscal e que fundamentam a infração autuada.

Em relação à retificação do percentual de multa, solicitada na defesa, esclarecem tratar-se de pretensão sem qualquer embasamento, pois, a multa aplicada de 100% está correta, pois, conforme o artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96 que tem nova redação dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10 e a manifestação do contribuinte em nada o beneficia, o que faz manterem integralmente a autuação referente à infração 02.

Quanto à infração 03, anotam que a própria autuada não pode negar desconhecimento da infração cometida, pois, de fato, deu entrada no seu estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, estando a mesma amplamente comprovada por meio de cópias de documentos fiscais e registros eletrônicos devidamente autenticados e anexados ao auto de infração, integrante do presente PAF, os quais, foram entregues ao Contribuinte, inclusive, em meio digital, em 04 de outubro de 2016, conforme Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos, de fl. 164, sendo a infração caracterizada quando o contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, o que, reiteramos, comprovadamente aconteceu e a manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Falam que sabedor que cometeu a infração autuada, o Contribuinte não contesta documento algum relacionado no “Demonstrativo da Multa a Recolher” da infração 03 acostado às fls. 26 a 101, e, portanto, concorda integralmente com o supra citado Anexo, se voltando apenas contra a multa aplicada.

Aduzem que esta decorre do poder de polícia exercido pela administração tributária pelo não cumprimento de regra de conduta imposta ao contribuinte. Neste sentido, o descumprimento da obrigação acessória, ao contrário do descumprimento de obrigação principal, encerra-se em si mesmo. Como visto a defesa, equivocadamente, argui neste feito a conformidade da norma aplicada a sua infração, pois, como sabemos, não cabe ao Auditor Fiscal validar ou não a norma, mas apenas aplicá-la ao caso concreto. Assim, resta evidente que não é da competência dos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia o julgamento da multa aplicada em decorrência da legislação vigente. Sabemos que o cumprimento da obrigação acessória não é facultativa, posto que é obrigação e neste sentido, seu descumprimento conduz na direção de uma pena que deve guardar proporção com os valores envolvidos, mesmo que eventualmente não represente falta de pagamento de tributo.

A respeito da tese defensiva, afirmam que não se pode, de forma alguma, concluir que o descumprimento da obrigação não tenha causado dano ao erário. Ao contrário disto, a falta de registro da entrada de mercadoria é indicativa de saída de mercadoria sem registro, o que representa prejuízo ao erário. Não é por outra razão que a sansão prevista não é tão desprezível e,

portanto, tem seu dimensionamento ajustado ao possível prejuízo da Fazenda Pública resultante do cometimento de tais irregularidades.

Mencionam o fato do próprio CONSEF, já tem manifestação neste sentido, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0540-11/03, do qual transcrevem trecho acerca de existência de prejuízo ao Estado.

Além disto, argumentam que as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente e a autuação sem aplicação de multas proporcionais seria mais um incentivo ao tratamento descuidado promovido pela empresa dar entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal do que uma penalização ao descumprimento comprovado desta reportada obrigação acessória, tão fragilmente contestada, tendo a argumentação posta se mostrado ineficaz para elidir a autuação, o que os leva a mentir integralmente a autuação.

Em relação à infração 04, esclarecem que ao contrário do que diz a defesa, a autuação se deu pelo recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE, conforme texto da autuação constante da mesma, e que a exposição particular e extensa sobre “...operações próprias...” sem qualquer proveito para elidir a infração autuada.

Em relação ao equívoco que a autuada fala, entendem ser uma afirmação sem consistência, pois, a mesma cometeu erros que resultaram em recolhimento a menor de ICMS, apesar de ter compreendido que um crédito fiscal extemporâneo indevidamente aproveitado, autuado nesta ação fiscal (Infração 01), não pode ser considerado no cálculo do benefício fiscal Programa DESENVOLVE.

Quanto as planilhas apresentadas pela defesa, posicionam-se no sentido de que esta se refere erroneamente aos créditos fiscais referente ativo imobilizado como sendo “...**créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado**...”, e, assim, produz prova contra si, visto que demonstra grave desatenção a legislação pertinente ao benefício fiscal Programa DESENVOLVE, que nada diz sobre “... **créditos de depreciação**...”, e tal descaso justifica o erro, a confusão perpetrada pelo mesmo, diante do fato do mesmo não ter atendido à Instrução Normativa nº 27/09.

Justificam que há confissão, pois, a empresa desconsiderou os créditos referentes às entradas de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto industrial, motivo pelo qual foi autuada, e quanto ao quadro apresentado na peça de impugnação, dizem que o mesmo apenas demonstra que o não atendimento à Instrução Normativa nº 27/09, e o reproduzem.

Transcrevem trecho da Instrução Normativa nº 27/09, segundo a qual “... *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 ...*”, e no caso, o saldo devedor declarado pelo Contribuinte é R\$ 408.814,76, conforme pode se verificar na sua EFD de 01 a 31 de maio de 2013 às fls. 114 e 115.

Ainda de acordo com a mesma Instrução Normativa nº 27/09, “... *O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula: ... $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde: ... $SDPI$ = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE; SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo); $DNVP$ = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado; $CNVP$ = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado ...*”, portanto, como dito anteriormente, o saldo devedor declarado pelo Contribuinte é R\$ 408.814,76, conforme declarado em sua EFD de 01 a 31 de maio de 2013 às fls. 114 e 115 e não R\$1.026.362,93 conforme quadro apresentado pelo mesmo à fl. 190 do PAF e copiado.

Falam que na ação fiscal observaram integralmente o teor da Instrução Normativa nº 27/09, conforme se pode verificar às fls. 103 a 107, salientando que o cálculo referente 01 a 31 de maio de 2013, obtido a partir da EFD de 01 a 31 de maio de 2013 às fls. 114 e 115 deste PAF, se encontra precisamente às fls. 104 dos autos, que traz registrado R\$ 408.814,76 como sendo o valor do saldo devedor.

E continuam: o valor R\$ 408.814,76 que está na penúltima linha do quadro trazido pelo Contribuinte à fl. 190 e copiado acima é o valor do saldo devedor de ICMS, sendo o montante de R\$342.021,31 que está na última linha o valor autuado. Assim, verificam que o quadro apresentado pelo Contribuinte na sua defesa, à fl. 190, nem mesmo se presta a evidenciar seu zelo em seguir rigorosamente a Instrução Normativa nº 27/09.

Por outro lado, aduzem que o valor de R\$ 408.814,76, conforme verificado na EFD de 01 a 31 de maio de 2013 do Contribuinte, às fls. 114 e 115, é o valor do saldo do ICMS devido apurado pelo próprio, no qual está incluído o crédito fiscal extemporâneo indevido aproveitado pelo Autuado. Caso fosse excluído o crédito fiscal extemporâneo indevido da escrita fiscal do Contribuinte, o saldo devedor não seria o valor declarado pelo (R\$ 408.814,76) e sim o saldo devedor corrigido, correspondente a seguinte soma: $R\$ 408.814,76 + R\$ 589.162,70 = R\$ 997.977,46$, onde R\$ 408.814,76 é o saldo devedor apurado na sua EFD de 01 a 31 de maio de 2013, às fls. 114 e 115 e R\$ 589.162,70 é o valor do crédito fiscal extemporâneo indevido (autuado) conforme sua EFD de 01 a 31 de maio de 2013 do Contribuinte, à fl. 114.

Dizem que, como demonstrado, não excluíram o crédito fiscal extemporâneo do cálculo do ICMS devido referente a 01 a 31 de maio de 2013, relativo Programa DESENVOLVE, o qual foi obtido a partir da EFD de 01 a 31 de maio de 2013 (fls. 114 e 115) e que se encontra precisamente à fl.104, sendo informado que a exclusão do crédito fiscal extemporâneo indevido e sua repercussão no cálculo em questão está considerado em PAF apartado, subsequente.

Falam em descuido da defendente ao declarar que “... conforme anteriormente aduzido, referida glosa de créditos já foi objeto do item 1 do presente lançamento fiscal, contudo, dúvidas não pairam quanto ao fato de que a Impugnante faz jus ao aproveitamento deste crédito...”, contudo, como já verificado quando se tratou da Infração 01, o crédito fiscal extemporâneo foi indevidamente utilizado, motivo pelo qual foi autuado.

Apontam não haver qualquer sentido em o contribuinte requerer que se considere o crédito fiscal extemporâneo no cálculo do ICMS devido considerando a fruição do benefício do Programa DESENVOLVE, visto que como demonstrado anteriormente, o reportado valor registrado (valor do crédito) foi mantido no reportado cálculo referente 01 a 31 de maio de 2013, o qual foi obtido a partir da EFD de 01 a 31 de maio de 2013 (fls. 114 e 115) e que se encontra precisamente à fl.104 dos autos. Contudo, a exclusão do crédito fiscal extemporâneo indevido e sua repercussão no cálculo em questão está considerado em PAF apartado, subsequente.

Da mesma forma, refutam a afirmação do sujeito passivo de que “...estaria sendo novamente apenas pelo mesmo fato, caracterizando-se um odioso bis in idem ...”, e pelo fato de nada ter apresentado que possa elidir a infração, e restando comprovado que efetivamente, recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve), mantém integralmente a autuação referente à mesma.

Dizem que a autuada, sem ter conseguido sucesso no seu esforço de defesa, mesmo que, após ter apresentado, com total liberalidade, sua peça de defesa enriquecida com toda a sorte de recursos de retórica e todo meio de prova que julgou necessária, suficiente e contundente para ser-lhe eficaz, o pedido de improcedência não deve ser acolhido, vez que, restou demonstrado que a autuação das infrações aqui tratadas deve ser mantida integralmente.

Por fim, ressaltam que, após verificar as fls. 01 a 167, restou comprovado que a empresa autuada recebeu cópia do Auto de Infração e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos, bem como de todos arquivos eletrônicos (Escrituração Fiscal Digital - EFD, os anexos

correspondentes a cada infração autuada com todos os seus respectivos demonstrativos que integram o feito em meio digital, devidamente autenticados, conforme Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos e mídia digital de fls. 164 a 165) integrantes dos autos do Auto de Infração, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de defesa.

Na sessão de julgamento do dia 25 de julho de 2017, a defesa apresentou memorial, qual reiterou os argumentos defensivos anteriormente postos, ao passo que a julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz pediu e teve vistas do processo, na forma regimental.

VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, todas sendo objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal das multas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Desta forma, os demonstrativos, levantamentos, documentos, e arquivos eletrônicos (Escrituração Fiscal Digital – EFD), correspondentes a cada infração autuada com todos os seus respectivos demonstrativos que integram o feito em meio digital, foram devidamente entregues devidamente autenticados, em consonância com Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos e mídia digital firmado às fls. 164 a 165 pelo sujeito passivo, o que atesta a lisura do procedimento, e a capacidade de o mesmo exercer sem qualquer restrição os seus direitos garantidos no processo administrativo fiscal, e o fato de os autuantes na informação fiscal abordarem, ainda que de forma incidental estas garantias, apenas posso atribuir ao zelo nas suas condutas, de forma a garantir um justo julgamento.

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

Ademais, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D. Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido. Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

No tocante à autorização para realização de sustentação oral, por parte de seus advogados, conforme posto na peça impugnatória, esclareço que nos termos do artigo 64 do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto 7.592/99, em seu inciso III, ao estipular o rito de julgamento dos processos, se encontra a previsão para sustentação oral do autuado ou seu representante e do autuante, se estiverem presentes e se desejarem fazer uso da palavra, pelo prazo de 15 (quinze) minutos, o que dispensa qualquer outra autorização e comentário a respeito, por ser direito já garantido na norma regulamentar.

No mérito, as infrações 01, 02 e 03 dizem respeito a questões que envolvem apenas e tão somente a prova material, em relação à qual faço breve observação, em razão do sujeito passivo ter se atido a tal questão, invocando, inclusive, doutrina e jurisprudência.

Sabido é que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação de tal princípio, sendo que sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários.

Tal princípio decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma decisão justa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intimamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte, observando os termos especificados pela lei tributária.

A jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual diferente do Poder Judiciário, portanto, quando nos depararmos com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade. No que se refere às provas, é necessário que sejam examinadas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir um julgamento justo.

Na jurisprudência, os Tribunais Superiores do país consagram, de forma clara, a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo, especialmente nos processos administrativos fiscais, como se depreende do julgado abaixo transcrito:

"Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. Escrituração Irregular. Saldo Credor em Caixa.

Presunção de Omissão De Receita. Faculdade Do Contribuinte Produzir Prova Contrária. Princípio da Verdade Material. Sucumbência. Princípio da Causalidade (STJ - REsp 901311 / RJ - RECURSO ESPECIAL 2006/0215688-9- Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI – Julgamento 18/12/2007 – Publicação DJe 06/03/2008)"

E seguramente tal princípio será observado e aplicado em tais questões.

Feitas tais anotações, temos que na infração 01, que vem a ser a escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito, pelo fato de ter o contribuinte se utilizado de crédito de forma extemporânea, sem que comunicasse tal fato à repartição fazendária de sua jurisdição, portanto,

ao arrepio da norma regulamentar, especialmente os artigos 314 e 315 do RICMS/12, na redação vigente à época dos fatos geradores:

“Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;

II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 deverá ser comunicada à repartição fiscal do domicílio do contribuinte, observando-se o seguinte:

I - quando a entrada da mercadoria não tiver sido registrada, a utilização do crédito fiscal ocorrerá concomitantemente com a escrituração no livro Registro de Entrada;

II - quando as mercadorias ou os serviços prestados tenham sido registrados no livro Registro de Entrada, registra-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”.

Parágrafo único. A causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna “Observações” do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna “Observações” do Registro de Apuração do ICMS”.

Vê-se pela redação vigente até 31 de julho de 2013, especialmente no *caput* do artigo 315 que ao contribuinte caberia apenas e tão somente comunicar o uso do crédito fiscal, o que a própria empresa reconhece não ter feito, e não, na redação contida pela alteração naquele artigo praticada pelo Decreto 14.681, de 30/07/13, publicado no Diário Oficial do Estado de 31/07/13), produzindo efeitos a partir de 01/08/13, a partir de quando o procedimento passou a ser o seguinte:

“Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor” (grifo do relator).

Observo que até mesmo os autuantes firmaram na peça exordial do lançamento, anotação no sentido da necessidade de comunicação do contribuinte ao Fisco da escrituração do documento fiscal, de forma extemporânea, e consequente apropriação do crédito fiscal, consoante transcrição realizada linhas acima, ao iniciar o relatório do presente Acórdão, ainda que também mencionem “*autorização*” para uso do crédito fiscal.

Desta maneira, incontestado ter inexistido qualquer comunicação à Secretaria da Fazenda do uso de tal crédito, o que à primeira vista soa espantoso, inclusive diante do porte e da organização da empresa, mas isso é fato, e a consequência natural é a verificação de descumprimento de obrigação acessória, como aliás, posto na peça defensiva.

Da mesma forma, a legislação não imputava qualquer penalidade específica para a não comunicação do lançamento, tal como ocorrido, assistindo, pois, razão à defesa, quando entende ter o procedimento implicado mero descumprimento de obrigação acessória.

Assim, diante do fato do documento fiscal ter sido registrado na escrita fiscal de forma diversa daquela prevista na legislação, não tendo o sujeito passivo efetivado a devida comunicação de que falava a regra em vigor para o caso em tela, subsiste apenas a cobrança da multa preconizada no artigo 42, inciso XXII, da Lei 7.014/96, a qual assim determina, na redação aplicada à época da ocorrência da escrituração extemporânea do crédito fiscal ora discutido, em vigor no período de 14 de dezembro de 2002 a 31 de outubro de 2013:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XXII - R\$ 50,00 (cinquenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.”

Por tal razão, entendo deva ser afastada a glosa do crédito fiscal realizada, ficando mantida apenas a aplicação da multa prevista na Lei 7.014/96, acima transcrita. Infração parcialmente procedente.

Neste caso, deve a repartição à qual o sujeito passivo está domiciliado, realizar verificação fiscal a fim de atestar a legitimidade do uso do crédito fiscal, ou, sendo o caso, se houve o estorno do crédito, nas hipóteses previstas na legislação, muito embora em nenhum momento essa possibilidade foi aventada na autuação e ao curso do feito.

Para a infração 02, que vem a ser a não escrituração de notas fiscais emitidas, e por consequência, o não recolhimento do imposto a elas correspondentes, a alegação defensiva é a de que a mesma decorre do fato de ter emitido documentos diversos dos regularmente exigido para a operação, sendo os mesmos escriturados com o devido destaque e recolhimento do ICMS, se tratando, mais uma vez, de mero descumprimento de obrigação acessória, com o que não concordam os autuantes, os quais, inclusive, abordam cada um dos documentos listados no demonstrativo, no sentido de mostrar que em verdade foram emitidas notas fiscais pela empresa, sem que os respectivos registros estejam na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Com efeito, os documentos trazidos sob a forma de anexo à defesa, por parte do sujeito passivo não dizem respeito àqueles listados na autuação, os quais foram, sem qualquer dúvida, emitidos pela autuada, todavia, não se verifica os seus registros na escrituração fiscal, motivo pelo qual deve ser lançado imposto e não apenas e tão somente multa como reivindica a defesa.

Verificando a Nota Fiscal 0051, de 02/01/2013 (fl. 20), vejo que a mesma teve a sua emissão autorizada, consoante protocolo 129130000057188 se referindo a 16.000 m³ de argônio líquido, em operação de transferência para outro estabelecimento da mesma empresa.

Analisando a Nota Fiscal 0052, emitida em 20/01/2013 (fl. 21), constato que a mesma se encontra devidamente autorizada, e se refere a transferência de 16.000 m³ de argônio líquido.

Já a Nota Fiscal 57, constante à fl. 22, da mesma forma que as anteriores, foi emitida em ambiente de produção, devidamente autorizada, e também se refere a operação de transferência em ter estabelecimentos da mesma empresa, de 16.000 m³ de argônio líquido.

Quanto à Nota Fiscal 57 acostada à fl. 22, da mesma maneira que as anteriores, foi emitida em ambiente de produção, devidamente autorizada, emitida em operação de transferência, e relativa a 16.000 m³ de argônio líquido.

Todas estas operações estão sujeitas à incidência do ICMS, tendo a emitente destacado o imposto nos documentos fiscais emitidos.

Já a Nota Fiscal 0061 (fl. 23) se reporta a operação interna de venda de produção do estabelecimento, destinada a empresa Linde Gases Ltda., devidamente autorizada, se referindo a 3.746 m³ de Hidrogênio Gás Tube Brundle, igualmente operação tributada.

Por último, temos a nota fiscal 9568 foi emitida para a própria empresa, devidamente autorizada, com natureza de operação descrita como “Oper Falta Estoque Inventário”, na qual foram listadas diversas mercadorias, a exemplo de “anel de labirinto em bronze”, “O-ring Atlas Copco”, “Kit reparo para válvulas”, “Engate rápido”, “Manômetro de pressão” e “Base para Fisível”, sendo destacado imposto para a operação.

A prova trazida pelo sujeito passivo, qual seja a sua Escrituração Fiscal Digital, sequer indica a chave de acesso dos documentos informados, o que sem sombra de dúvidas, prejudica qualquer avaliação e verificação no tocante aos documentos emitidos.

Por outro lado, nada justifica o fato da autuada ter emitido dois tipos de documentos fiscais para uma mesma operação, caso tal fato aconteceu, de acordo com o argumento da defesa, pois são objeto da autuação simplesmente notas fiscais de saídas de mercadorias sem o devido e necessário registro no livro fiscal da Saídas de Mercadorias. Ainda que isso ocorresse, poderia a empresa solicitar o cancelamento dos documentos eventualmente emitidos de forma irregular, ou em desconformidade com a legislação. Fato é que não vieram aos fólios comprovação do registro e recolhimento de impostos das notas fiscais acima elencadas.

Neste caso, plenamente possível a aplicação dos artigos 142 do RPAF/99, segundo o qual a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, bem como o do artigo 143 do mesmo diploma regulamentar, pelo qual a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Assim a prova constituída pelo sujeito passivo não consegue elidir a acusação de falta de registro dos documentos fiscais elencados, o que implica na manutenção da infração.

Quanto ao argumento defensivo de que a multa teria sido aplicada em percentual errado, vez que o correto seria 70% e não 100%, tal como contido no lançamento, inclusive como apontado na informação fiscal, diante da redação do inciso III do artigo 42 da Lei 7.014/96, esclareço que a redação atual do inciso III do *caput* de tal artigo foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, publicada no Diário Oficial do Estado de 31/03/10, produzindo efeitos a partir de 31/03/10. Anteriormente a tal data, realmente a multa prevista era de 70% do valor do imposto, obedecendo à seguinte redação:

“III - 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”.

Diante dos fatos geradores terem ocorrido a partir de janeiro de 2013, não se pode aventar a possibilidade suscitada pela defesa, ficando a multa mantida em 100%, por possuir a devida base legal.

A propósito, indico que a empresa se apresenta como reincidente não somente na prática anotada na infração 02, como de igual modo, na infração 03 deste lançamento, consoante se denota da leitura da Ementa do Acórdão CJF 0228-11/16A, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

“EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCITURADAS. Os comprovantes de pagamentos juntados ao processo denotam que foram efetuados após a lavratura do Auto de Infração, o que elimina o caráter de espontaneidade. Descrição da infração se coaduna com a tipificação da multa indicada pela fiscalização. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. A não escrituração de notas fiscais em livros próprios implica em não registro contábil e pagamentos correspondentes, ocasionando o emprego de receitas não contabilizadas e danos ao Erário. Infração parcialmente subsistente. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

Da mesma, destaco o seguinte trecho do voto condutor da referida decisão: *“No tocante ao segundo argumento, observo que a descrição da infração é clara ao descrever que as notas fiscais eletrônicas emitidas, pertinentes a operações de saídas de mercadorias do estabelecimento, não foram escrituradas nos livros fiscais próprios. E como fundamentado na Decisão da primeira instância, a ausência da indicação da alínea correspondente do inciso III*

do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no caso a alínea “g” que corresponde a “outras omissões de receitas”, se adequa a sanção prevista para o ato infracional cometido, mesmo porque o sujeito passivo entendeu e se defendeu do que foi autuado, inclusive tendo reconhecido que emitiu, mas não escriturou as notas fiscais objeto da autuação”.

Para a infração 03, que se reporta a falta de lançamento na escrituração fiscal de diversas notas fiscais sujeitas à tributação, com imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a autuada apenas e tão somente contesta a aplicação da multa, não atacando em momento algum a acusação em seu núcleo.

Esclareça-se que a falta de escrituração de notas fiscais nos respectivos livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS, além de causar dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada multa conforme estabelece o artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, haja vista o interesse do Estado em manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a não escrituração dos documentos fiscais impede o pleno exercício de tal controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

No âmbito do Poder Judiciário, posso mencionar o julgamento realizado na Segunda Turma do STJ, no REsp 1454208 MG 2014/0051986-0, julgado em 16 de outubro de 2014, publicação no DJe 28/10/2014, tendo como Relator o Ministro Humberto Martins, relativamente ao tema ora discutido:

“Ementa: PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. TRIBUTÁRIO. CDA. REQUISITOS DE VALIDADE. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. INFRAÇÃO À OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. MULTA. REVISÃO DO VALOR. INTERPRETAÇÃO À LEI LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. O Tribunal estadual, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, entendeu que o título executivo conforma-se às exigências legais, não se vislumbrando prejuízo à defesa. 3. Assim, modificar o acórdão recorrido, como pretende o recorrente, no sentido de que a CDA não preenche todos os requisitos legais, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a esta Corte, em vista do óbice da Súmula 7/STJ. 4. A imputação da recorrente na responsabilidade pela inidoneidade da nota fiscal que acompanhava o transporte do bem em apreço foi fundamentada pela Corte de origem na interpretação do art. 56 do Decreto estadual nº 43.080/2002. Todavia, o exame de normas de caráter local é inviável na via do recurso especial, em virtude da vedação prevista na Súmula 280 do STF. 5. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária principal, como ao conjunto de obrigações acessórias que a viabilizam, conforme se infere do art. 113, § 2º, do CTN. 6. ‘Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.’ (REsp 1.040.578/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16.6.2009, DJe 5.8.2009). Recurso especial conhecido em parte e improvido”. (Grifo deste relator).

Feitas estas observações, retorno à análise objetiva do feito, no qual, a empresa autuada teve a oportunidade de provar a escrituração das notas fiscais arroladas no demonstrativo que lhe foi entregue, porém não o fez em relação a qualquer dos documentos fiscais, se insurgindo apenas contra a imposição de multa, a qual possui a devida legalidade, diante do fato de que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse

princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Quanto à menção ao artigo 115 do CTN o mesmo define obrigação acessória, todavia, a esse respeito, posso mencionar decisão do TRF-3, em decisão da sua 6ª Turma, ao apreciar REOMS 12086 SP 97.03.012086-5 a qual registra em sua Ementa:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO OU ENTREGA DE DCTF'S FORA DO PRAZO REGULAMENTAR. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA. CTN, ART. 115. DECRETOS-LEIS Nºs 2.065/83 E 2.124/84. INSTRUÇÕES NORMATIVAS: NORMAS APENAS REGULAMENTARES. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. LEGALIDADE. SENTENÇA REFORMADA.

1. O Código Tributário Nacional dispõe, no seu artigo 115, que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção do ato que não configure obrigação principal. Portanto, a lei pode estabelecer, no interesse da administração tributária, obrigações acessórias ao contribuinte no sentido de praticar ou não condutas outras, além da obrigação principal consistente no dever legal de recolher o tributo devido, uma vez praticado o fato gerador dessa obrigação”.

Da mesma forma que na infração anterior, transcrevo a seguir, trecho do voto proferido no Acórdão CJF 0228-11/16A ao abordar tal matéria: “*No que se refere à alegação recursiva de que o descumprimento da obrigação acessória [falta de escrituração das notas fiscais] “não*

acarretou dano ao erário”, conforme preconiza a doutrina e jurisprudência, observo que ao contrário do que foi afirmado, o não registro das notas fiscais relativo a aquisições de mercadorias ou bens, pode implicar em não contabilização dos pagamentos das duplicatas correspondentes, suprimindo a contabilização de pagamentos e ingresso de receitas correlatas. Logo, efetivamente provoca danos ao Erário, ao contrário do que foi afirmado. Também, conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, a sanção prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96 objetiva coibir a omissão de registro de aquisição de mercadorias, bens ou prestação de serviços e não há determinação expressa de excepcionalidade. Assim sendo, não acolho o argumento apresentado, por falta de amparo legal. Fica mantida a Decisão pela procedência parcial da infração 4”.

Esclareço que a procedência parcial se deu diante do fato da empresa ter comprovado o registro de algumas notas fiscais, o que não ocorreu no presente caso, reafirmo.

Observo terem os autuantes aplicado corretamente a retroatividade benigna da lei, nos termos do artigo 106 do CTN diante do fato de que na época dos fatos geradores a multa então prevista para a hipótese em tela ser de 10%, a qual foi reduzida pela edição da Lei 13.461/2015 ao percentual de 1%.

Diante dos argumentos expostos, e frente a não apresentação de qualquer elemento de prova em contrário pela autuada, a infração fica mantida.

Já a infração 04, decorre unicamente da interpretação jurídica do benefício fiscal do Desenvolve, e dos termos contidos na forma de apuração dos saldos a recolher de ICMS, relativos as parcelas incentivadas e não incentivadas.

Inicialmente, refuto o argumento da defesa de *bis in idem*, relativo ao crédito de R\$ 589.162,70 lançado extemporaneamente no mês de maio de 2013, vez que, nas próprias palavras dos autuantes, quando da prestação da informação fiscal, o expurgo de tal valor não se encontra no escopo do presente lançamento, sendo objeto de Auto de Infração apartado.

Da mesma forma, os cálculos efetuados o foram com base na escrituração fiscal elaborada pelo sujeito passivo, sem que se verificasse a exclusão de tal valor.

De mais, como bem lembrado pela defesa, outras autuações relativas ao cálculo das parcelas do Programa Desenvolve, diante de seu entendimento de realização dos cálculos pertinentes, já foram devidamente apreciadas neste Órgão resultando em diversos Acórdãos como os CJF 0336-11/15, CJF 0274-11/14, CJF 0367-12/11 e CJF 0002-11/12 nos quais se reconheceu erros de cálculos cometidos pela empresa autuada em seus diversos estabelecimentos, na forma das ementas abaixo copiadas, muito embora, segundo informações da própria defesa, esteja o assunto submetido à apreciação do Poder Judiciário, o que soa incoerente frente a sua afirmação de que embora discorde do conceito de “operações próprias” adotado pelo Fisco, passou adotá-lo, o que pode, inclusive, na sua defesa judicial prejudicá-la:

“EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menor, em virtude de inclusão de valores não alcançados pelo benefício fiscal. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício com a inclusão de parcela não sujeita à dilação do prazo. Infração 1 caracterizada. Mantida a Decisão”.

“EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO PARA PAGAMENTO. INCLUSÃO DE OPERAÇÕES NÃO VINCULADAS AO INCENTIVO FISCAL. A expressão operações próprias está restritas as decorrentes do processo fabril incentivado. Conclusão que se extrai da interpretação finalística da Lei instituidora do benefício”.

“EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de inclusão de valores não alcançados pelo benefício fiscal. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício com a inclusão de parcela não sujeita a dilação do prazo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

“EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO DA BAHIA - DESENVOLVE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O benefício de dilação de prazo concedido pelo Programa DESENVOLVE, não alcança todas as operações realizadas pelo contribuinte, mas, exclusivamente, as operações próprias decorrentes dos investimentos previstos no projeto incentivado. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime”.

Os autuantes, afirmam categoricamente não estar a empresa autuada obedecendo àquilo estipulado na Instrução Normativa 27 de 2009, e neste ponto, entendo pertinente analisar a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou Decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, se trata de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. Apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente. Ou seja: veio para aclarar a discussão acerca da formação do valor incentivado, diante da omissão da legislação,

especialmente a Lei instituidora do Programa (7.980/2001) e o Regulamento do mesmo (Decreto 8.205/2002).

E diante de tal função, conforme já exposto anteriormente, o mesmo determina que (item 02): O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:

$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde:

SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;

SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);

DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado;

CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. (Redação dada pela Instrução Normativa SAT nº 50, de 25/10/2010, DOE BA de 26/10/2010)

Voltando ao caso em análise, de acordo com a acusação fiscal, reforçada pela informação fiscal, a empresa não computou nos cálculos de forma correta, os valores referentes às entradas de bens do ativo imobilizado vinculados ao projeto industrial, os quais, segundo o item 2.1 da Instrução Normativa SAT 27/09, publicada no Diário Oficial do Estado em 03/06/2009, determina que os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

(...)

2.1.20. *Operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo - 5.550 e 6.550;*

2.1.21. *Créditos e ressarcimentos de ICMS - 5.600 e 6.600;*

Já no item 2.2 estipula que os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

(...)

2.2.18. *Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado - 1.550 e 2.550; (Redação dada ao subitem pela Instrução Normativa SAT nº 54, de 28/10/2009, DOE BA de 29/10/2009)*

2.2.19. *Créditos e ressarcimentos de ICMS - 1.600 e 2.600;*

Vê-se por tal redação, que ao contrário do argumento defensivo, referido instrumento normativo não fala em momento algum em “*créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado*”, motivo pelos quais estes não foram sequer mencionados ou incluídos no levantamento fiscal realizado, apenas foram computados pela fiscalização os créditos relativos a entradas de bens do ativo imobilizado, sendo de bom alvitre se ressaltar a assertiva dos autuantes de que os cálculos foram efetuados com base e respeitando os dados inseridos pelo contribuinte em sua escrituração fiscal presente em cópia nos fôlios, de acordo com as planilhas acostadas às fls. 104 a 107.

Ocorre que a autuada nada mais fez do que não ajustar o crédito relativo às aquisições para o seu ativo imobilizado, nos meses abarcados para a autuação, exceto o mês de maio de 2013 a ser abordado no presente voto, a seguir.

Da mesma forma, de acordo com observação feita linhas atrás, o cálculo apresentado a título de exemplo na peça de defesa, não pode ser considerado, posto que equivocado conforme muito posto na informação fiscal, especialmente em relação ao mês de maio de 2013, tão atacada na defesa, em relação ao qual faço as seguintes observações:

Por força das Resoluções concedidas pelo Programa Desenvolve, a autuada possuía piso de recolhimento. No caso, neste mês, este era de R\$ 646.284,53, conforme demonstrado na fl. 103, fruto do piso estipulado em novembro de 2006 (R\$ 442.193,92), atualizado pelo IGPM do período novembro de 2011 a novembro de 2012 (6,95526), resultando na fórmula $1,0695526 \times$ piso de novembro de 2011 (R\$ 604.256,86).

Por outro lado, o percentual de imposto cujo recolhimento seria postergado era de 90%.

No referido mês (maio de 2013), o contribuinte entendeu que poderia postergar 90% do saldo apurado de R\$ 408.814,76, portanto, abaixo do valor do piso, o qual deveria ser integralmente recolhido, aí cabendo, mais uma vez, a observação de que neste o cálculo foi considerado o valor do crédito extemporâneo de R\$ 589.162,70, devidamente respeitado pelos autuantes, como aliás, tinham firmado na informação fiscal, contrariamente ao argumento da defesa, tendo aplicado sobre este valor, dedução de R\$ 342.021,31, correspondente aos 90% da parcela incentivada, de forma indevida, repito, apurando imposto a recolher, segundo seus equivocados cálculos de R\$ 66.793,45. Observo que tal parcela indevidamente reduzida (R\$ 342.021,31), corresponde exatamente ao valor lançado neste mês.

Na escrituração fiscal deste mês (fl. 114), no “Demonstrativo do Valor Total de Ajustes a Crédito”, consta o código de ajuste BA0299999 (outros créditos – ICMS relativo crédito extemporâneo ref. CIAP planta), temos: 589.162,70 + 34.664,54 (outros créditos) = 623.827,24 (Valor Total dos Ajustes a Crédito do Imposto).

Já na fl. 115, consta a indicação de R\$342.021,31 como “Deduções do Imposto Apurado – Ocorrências não Especificadas Anteriormente”, o que vem a se somar aos argumentos acima expostos, para firmar a correteza do procedimento fiscal, consoante explicitado na fl. 105.

Fato é que a infração se encontra devidamente documentada, com as planilhas claras, e que expressam os valores considerados pelo Fisco, em atenção ao disposto na legislação específica do Programa Desenvolve, motivo pelo qual deve ser mantida essa infração.

Assim, diante dos motivos expostos, julgo o Auto de Infração procedente em parte, de acordo com a tabela abaixo especificada:

| Imposto | Multa | Valor |
|-------------|-------|-----------------|
| Infração 01 | | R\$50,00 |
| Infração 02 | 100/% | R\$23.513,74 |
| Infração 03 | 1% | R\$657.202,27 |
| Infração 04 | 60% | R\$1.205.949,40 |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº.299314.0901/16-5 lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$1.229.463,14** acrescido das multas de 100% sobre R\$23.513,74 e 60% sobre R\$1.205.949,40 previstas no artigo 42, incisos III e II, alínea “f”, respectivamente, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de **R\$657.202,27**, além da multa fixa de **R\$50,00** previstas no artigo 42, incisos IX e XXII, da citada Lei, bem como os acréscimos moratórios na forma prevista na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA