

A. I. Nº - 207140.0002/16-7  
AUTUADO - JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFES LTDA.  
AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 27/10/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0198-03/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. PERDA DO BENEFÍCIO EM RELAÇÃO À PARCELA INCENTIVADA. Restou comprovado que o autuado utilizou incentivo fiscal para recolhimento do imposto sem o cumprimento das condições previstas no Programa DESENVOLVE. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO FISCAL. O crédito fiscal relativo à entrada de café cru, decorrente das operações interestaduais, somente será admitido à vista dos respectivos documentos fiscais e de arrecadação, na forma estabelecida na legislação deste Estado, o que não foi comprovado nos autos. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. SEM A CORRESPONDENTE IMPRESSÃO DE CUPOM FISCAL. O procedimento foi conduzido com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado que o lançamento é nulo. Rejeitada a preliminar de nulidade quanto à infração 01 e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2016, refere-se à exigência de R\$1.168.870,24 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 03.08.05: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos meses de janeiro a junho, agosto, outubro a dezembro de 2011; e janeiro de 2012 a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$619.135,74. Multa de 100%.

Infração 02 – 06.05.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, junho a dezembro de 2011; janeiro, fevereiro de 2012; maio a agosto e outubro de 2013; janeiro, março, abril, julho setembro e outubro de 2014. Valor do débito: R\$69.272,00. Multa de 60%.

Infração 03 – 01.02.42: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de março e abril de 2013. Valor do débito: R\$94.387,10. Multa de 60%.

Infração 04 – 07.09.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de abril, junho a outubro de 2011; fevereiro, abril, maio e outubro de 2012; fevereiro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$386.075,40. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 73 a 98, alegando que o presente auto de infração deve ser anulado em razão da falta de fundamento jurídico para exigência do crédito tributário consubstanciado na Infração 01.

Caso assim não se entenda, o que admite apenas para argumentar, alega que uma parcela do crédito tributário apurado no ano de 2011 deve ser julgada improcedente diante da sua extinção pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, bem como as demais acusações devem ser afastadas, pois, no que se refere à Infração 01, afirma que o procedimento adotado pela empresa de excluir o montante referente à energia elétrica e ao combustível adquiridos, da base de cálculo do ICMS recolhido com base no Programa Desenvolve não acarretou prejuízo aos cofres do Estado da Bahia.

No que se refere à Infração 02, informa que está sujeito ao diferimento quanto ao recolhimento da diferença de alíquota de ICMS, razão pela qual não se justifica a cobrança imputada.

Quanto à Infração 03, diz que o ICMS destacado nas notas fiscais foi recolhido ao Estado de Minas Gerais, ainda que com crédito do imposto e, ainda que assim não fosse, a manutenção da infração violaria o princípio constitucional da não-cumulatividade, o qual pode sofrer restrição pelo Fisco Baiano, e, no que se refere à Infração 04, diz que as empresas prestadoras de serviços de transporte estavam inscritas neste Estado na época das operações, devendo ser afastada a acusação.

Alega que será demonstrado ainda que, ao menos, a penalidade exigida pelo auditor fiscal na Infração 01 com alicerce na alínea “j” do inciso IV do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996 deve ser recapitulada para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Sobre a nulidade da infração 01, destaca que a mencionada Infração é nula por não conter a indicação do fundamento jurídico que autorize o Fisco a concluir que o Impugnante considerou, indevidamente, como não vinculadas ao projeto aprovado pelo Conselho do Desenvolve as operações relativas ao consumo de energia elétrica e combustíveis utilizados na fabricação do café cru.

Diz que se verifica da leitura do auto de infração, que nenhum dos dispositivos mencionados diz respeito à infração propriamente dita porque tratam tão somente das regras gerais aplicáveis ao Programa Desenvolve. A despeito disso, menciona que foram indicados pelo auditor fiscal como infringidos os artigos artigo 1º do Decreto nº 8.205/2002 e 37 e 38 da Lei nº 7.014/1996, que reproduziu.

Da análise dos artigos transcritos, alega que se depreende que a acusação imputada pelo auditor fiscal é frágil por ter sido pautada em dispositivos genéricos que tratam do Programa Desenvolve, o que impede que o impugnante conheça efetivamente o motivo pelo qual foi autuado. Diz que a ausência de indicação precisa da hipótese legal para concluir que o Impugnante desconsiderou indevidamente no cálculo do ICMS apurado pelo Programa Desenvolve as operações relativas ao consumo de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização do café cru, caracteriza cerceamento ao direito de defesa (artigo 5º, LV, da Constituição Federal) e, inclusive, impede que o Impugnante se defenda da acusação imputada.

Ressalta que compete ao auditor fiscal autuante fundamentar fática e juridicamente a infração fiscal imputada ao contribuinte, cuja irregularidade não poderá ser sanada ou retificada no curso

da ação fiscal, uma vez que causa prejuízo ao exercício de defesa do Contribuinte e caracteriza vício no critério material do lançamento tributário. Afirma que a autuação fiscal, tal como constituída, impede o exercício pleno do direito de defesa, bem como viola a legislação que trata do processo administrativo fiscal na Bahia (Decreto Estadual nº 7.629/1999) no sentido de que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a indicação precisa do fato gerador e das circunstâncias em que este fato ocorreu. Transcreve os arts. 18 e 39 do RPAF/BA e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Afirma que restou evidente o equívoco cometido pelo auditor fiscal ao não mencionar de maneira específica a hipótese legal que trata da necessidade de ser incluído no cálculo do Programa Desenvolve o montante referente à energia elétrica e aos combustíveis desembolsados pelo Impugnante, sendo certo que a simples citação de forma genérica do artigo 1º do Decreto nº 8.205/2002 e 37 e 38 da Lei nº 7.014/1996 na descrição da infração não possui o condão de justificar e/ou fundamentar a acusação imputada.

Diz que o Conselho de Fazenda Estadual já decidiu que o auto de infração deve ser anulado quando não houver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, tal como se observou em relação à Infração 01 ora impugnada. Reproduz a ementa do Acórdão nº 0345-12/06, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual.

Conclui que restou demonstrada a nulidade da Infração 01 diante de vício na fundamentação legal consignada e que caracteriza o prejuízo à defesa do Impugnante, o que impõe a decretação de nulidade do lançamento fiscal nos termos do artigo 18, VI, “a”, do RPAF/BA, Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Se afastada a nulidade da Infração 01, o deficiente alega que o auto de infração deve ser parcialmente cancelado no tocante às Infrações 01, 02 e 04, afirmando que o crédito tributário nos meses de janeiro a novembro de 2011 está extinto pelo decurso do prazo decadencial nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Diz que no demonstrativo do débito fiscal ora combatido, uma parcela das operações descritas ocorreu nos meses de janeiro a novembro de 2011, de modo que a autoridade fiscal somente poderia constituir eventual crédito tributário até os meses respectivos de janeiro a novembro de 2016. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 30/12/2016, entende ser indubitável a caracterização da decadência parcial quanto às operações ocorridas até novembro de 2016, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Diz que no caso em tela, é de rigor a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, que dispõe sobre a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação – o que sequer se questiona no presente caso, uma vez que se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Sobre esse questionamento, destaca os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, e reafirma que inexiste qualquer acusação relativa à fraude, dolo ou simulação, hipóteses em que o cômputo do prazo decadencial observaria a regra prevista no art. 173, I, do CTN, razão pela qual a exigência do imposto deve ser afastada.

Diz que houve pagamento parcial de imposto nos meses em questão, o que sequer se questiona no presente caso, razão pela qual a situação não pode ser equiparada à sonegação de tributo. Esse é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que se manifestou, inclusive em sede de recurso repetitivo, a favor da aplicação do prazo previsto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional nas situações que envolvam tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Ressalta que o Conselho de Fazenda Estadual também já decidiu que, sendo o ICMS um tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial deve ser contado de acordo com a regra prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, conforme se verifica dos julgados transcritos. Também reproduziu a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Afirma que se constata da leitura das decisões reproduzidas acima, que o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia firmou jurisprudência no sentido de que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial deverá ser contado com base na regra do artigo 150, §4º, do CTN, cuja interpretação deve ser levada em consideração quando do julgamento do presente Auto de Infração em atenção ao princípio da economia processual.

Conclui que está caracterizada a decadência no tocante ao crédito tributário constituído referente às operações praticadas no período de janeiro a novembro de 2011, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, V, ambos do Código Tributário Nacional, de modo que o auto de infração deve ser cancelado neste tocante.

Quanto à infração 01, alega que uma parcela do crédito tributário está extinta pelo decurso do prazo decadencial, e a totalidade desta Infração imputada pela autoridade fiscal autuante deve ser julgada improcedente, pois o procedimento adotado pela empresa de excluir da apuração do ICMS calculado com base no Programa Desenvolve o montante relativo às operações com energia elétrica e combustíveis não implicou prejuízo aos cofres do Estado da Bahia.

Afirma que embora o auto de infração sequer contenha fundamento jurídico para tanto, o que como visto caracterizou o cerceamento o direito de defesa, o auditor fiscal entendeu que os valores referentes ao consumo de energia elétrica e aos combustíveis não foram incluídos, indevidamente, no cálculo do ICMS apurado com os benefícios do Programa Desenvolve e, considerando que tal procedimento tem reflexo na apuração do ICMS calculado sem a utilização do referido benefício (ICMS Normal), o imposto apurado sob a sistemática de recolhimento do ICMS Normal foi recolhido em montante inferior ao devido.

Comenta sobre o Programa Desenvolve e a forma de cálculo do ICMS devido, afirmando que a exclusão do montante referente à energia elétrica e combustíveis do cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve também implicou recolhimento a maior de imposto em relação às operações abrangidas pelo referido benefício fiscal, o que anulou eventual recolhimento a menor do ICMS Normal, tal como consta no auto de infração.

A título exemplificativo, menciona que no mês de outubro de 2014 recolheu o montante de R\$ 115.539,38 (cento e quinze mil, quinhentos e trinta e nove reais e trinta e oito centavos), enquanto que, caso tivesse considerado como vinculadas ao Programa Desenvolve as operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis, o montante a ser recolhido, quando muito, compreenderia R\$ 113.816,94 (cento e treze mil, oitocentos e dezesseis reais e noventa e quatro centavos).

Do mesmo modo, diz que no mês de novembro de 2014, recolheu o montante de ICMS com base no Programa Desenvolve no montante de R\$ 122.172,02 (cento e vinte e dois mil, cento e setenta e dois reais e dois centavos), enquanto que, caso tivesse considerado como vinculadas ao Programa Desenvolve as operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis, o montante a ser recolhido, quando muito, compreenderia R\$ 120.339,37 (cento e vinte mil, trezentos e trinta e nove reais e trinta e sete centavos).

Entende que, ainda que fosse legítimo considerar no cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve, o montante referente às operações de energia elétrica e combustíveis, o que admite apenas para argumentar, tal procedimento não acarretou prejuízo aos cofres do Estado da Bahia. Diz que tal prática, de um lado, implicou recolhimento a maior da parcela do imposto apurado com o benefício fiscal e, de outro lado, implicou recolhimento a menor da parcela do imposto apurado sem a utilização do benefício fiscal.

Sob esse ponto de vista, afirma que não se vislumbra falta de pagamento de ICMS, mas infrações escriturais que – apenas aparentemente – conduzem à conclusão do auditor fiscal. Por se compensarem, essas “infrações” se anulam. Por isso, alega que a Infração 01 não se sustenta pela própria dinâmica de apuração do ICMS nos correspondentes períodos de apuração, de modo que, admitir que o procedimento adotado pelo defendant possa legitimar a exigência constante do

lançamento significaria incorrer em exagerado formalismo, contrário à boa-fé que permeou seu comportamento.

Ainda que admita que a exclusão do montante referente à energia elétrica e combustíveis do cálculo do ICMS calculado nos termos do Programa Desenvolve ensejou falta de recolhimento do ICMS Normal, diz que o ICMS recolhido mediante a utilização do benefício fiscal foi superior ao que seria devido, do que se constata que a Infração 01 deve ser cancelada pela ausência de prejuízo ao Erário.

Com relação à Infração 02, alega que a exigência fiscal também deve ser julgada improcedente porque o auditor fiscal autuante ignorou o benefício fiscal de deferimento do ICMS previsto no artigo 2º do Decreto Estadual nº 8.205/2006 quando da apuração do crédito tributário.

Diz que o art. 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, vigente à época dos fatos, determinava a adoção da alíquota interestadual em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado.

Ressalta que o inciso VIII do mesmo dispositivo legal determinava que, no caso da aplicação da alíquota interestadual, caberia ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Alega que embora a diferença de alíquotas do ICMS esteja prevista nos dispositivos legais mencionados, o Estado da Bahia instituiu por meio da Lei Estadual nº 7.980/2001 o já mencionado Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica no Estado da Bahia com o objetivo de estimular a instalação de indústrias no território baiano.

Também alega que o artigo 2º do Decreto Estadual nº 8.205/2002, que regulamentou o Programa Desenvolve, determina que ficam diferidos para o momento de desincorporação o lançamento e o pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens em outra unidade da Federação destinados ao ativo fixo, relativamente à diferença de alíquotas.

Diz que não se justifica a cobrança da diferença de alíquotas do ICMS tal como consta no auto de infração por estar o Impugnante estabelecido no Estado da Bahia e ter por objeto a industrialização e comercialização de café, estando enquadrado no Programa Desenvolve, fato este que sequer se questiona no presente caso.

Informa que os bens relacionados no demonstrativo anexo ao auto de infração foram destinados ao seu ativo fixo, e o valor exigido e discriminado no demonstrativo de apuração do ICMS que amparou o lançamento fica diferido para o momento posterior, devendo ser julgado improcedente a Infração 02 no tocante à exigência da diferença de alíquotas.

Afirma que, consoante demonstrado, não há como prevalecer o auto de infração, que deve ser julgado improcedente, na medida em que não há que se falar em falta de recolhimento de diferença de alíquota, já que as operações estão sujeitas ao deferimento do imposto nos termos do artigo 2º, I, alínea “c”, do Decreto Estadual nº 8.205/2002.

Quanto à Infração 03, alega que as operações objeto do auto de infração decorrem da aquisição de mercadorias provenientes do Estado de Minas Gerais da empresa Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda., de modo que o Impugnante se apropriou do crédito do imposto destacado nas notas fiscais nos meses de março e abril de 2013 com base no princípio da não cumulatividade.

Diz que o auditor fiscal glosou tais créditos de ICMS por entender que o imposto não teria sido recolhido ao Estado de origem, utilizando-se como fundamento legal do artigo 31 da Lei Estadual nº 7.014/1996 e do artigo 309 do RICMS/2012.

Afirma que ao contrário do que consta na autuação, o ICMS incidente nas operações foi recolhido ao Estado de Minas Gerais pelo remetente das mercadorias, mediante utilização de crédito do imposto, conforme se observa da apuração do ICMS da Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda. dos meses de março de abril de 2013 (doc. 3).

A esse respeito, enfatiza que a empresa Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda. estabelecida no Estado de Minas Gerais detinha saldo credor do imposto nos meses abrangidos pela Infração 03, razão pela qual o débito do imposto foi abatido do montante de crédito apurado no período e a parcela remanescente do crédito transportada para o mês subsequente.

Ressalta, ainda, que o inciso V do artigo 369 do RICMS/2012 determina que o Estado de Minas Gerais forneça informações relativas à legitimidade da operação, de modo que, havendo dúvida sobre a existência de recolhimento do imposto na origem, cumpre o julgamento da impugnação ser convertido em diligência para que sejam solicitadas informações ao Estado de Minas Gerais sobre a existência de recolhimento nas operações em questão. Nesse sentido, confira-se a transcrição deste dispositivo:

Entende que o Fisco Baiano não pode desconsiderar o crédito decorrente da aquisição de café cru oriundo de Minas Gerais, seja porque isso ofenderia o princípio da não-cumulatividade, seja porque não houve a devida diligência perante o Estado de origem, à luz da dicção do dispositivo regulamentar que mencionou.

Quanto à infração 04, alega que nos termos do artigo 380 do RICMS/97, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/1997, vigente até o mês de março de 2012, e do artigo 332, III, “g”, item 2, do RICMS/12, aprovado pelo Decreto Estadual nº 13.780/2012, vigente a partir de então, quando da aquisição de serviços de transporte em território baiano cumpre ao Impugnante confirmar se as transportadoras enquadraram-se ou não como contribuintes do imposto para fins de recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Diz que no presente caso, considerando que as operações indicadas no auto de infração envolveram contribuintes do imposto, tal como comprovam os comprovantes de cadastro de contribuintes emitidos pelo SINTEGRA (doc. 4), o Impugnante deixou de reter o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição. Diz que o auditor entendeu que houve falta de recolhimento de imposto em relação à prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais efetuadas por empresa não inscrita neste Estado, conforme se constata do trecho da acusação fiscal.

Alega que tal afirmação não se sustenta porque as empresas indicadas no demonstrativo anexo ao auto de infração são contribuintes do imposto, de acordo com os comprovantes de situação cadastral do SINTEGRA ora anexados aos autos (doc. 4), fato este que por si só afasta a acusação fiscal.

Assim, considerando que as empresas de transporte possuíam inscrição estadual e eram contribuintes do imposto na época dos fatos, o Impugnante afirma que não tinha obrigação alguma de reter o ICMS devido por substituição tributária, devendo o auto de infração ser julgado improcedente neste tocante.

Por fim, na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal constituída em relação à Infração 01, o que admite apenas para argumentar, alega que a penalidade no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto deve ser recapitulada para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata do percentual de 60% (sessenta por cento).

Observa que a Infração 01 foi lavrada para exigir o ICMS apurado em montante menor que o devido, uma vez que o Impugnante teria excluído indevidamente do cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve o valor referente à energia elétrica e ao combustível consumidos, tendo sido aplicada a penalidade prevista na alínea “j” do inciso IV do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996, a qual determina a imputação de multa no percentual de 100% do valor do imposto quando houver ação ou omissão fraudulenta.

Ressalta que não há prova alguma de dolo, fraude ou simulação no presente caso que justifique a imposição da penalidade com base no artigo 42, IV, alínea “j”, da Lei Estadual nº 7.014/1996, razão pela qual tal penalidade, caso mantida, deve ser recapitulada para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Afirma que não ficou demonstrado de maneira específica neste processo, que houve ação ou omissão fraudulenta, sendo certo que a simples falta de recolhimento do ICMS não é suficiente para se concluir que houve “fraude”, inexistindo nos autos qualquer elemento concreto que pudesse justificar a “conduta dolosa” praticada pela empresa.

Diz que efetivamente escriturou e declarou ao Fisco oportuna e tempestivamente o montante do imposto apurado e também jamais deixou de fornecer quaisquer informações ao Fisco Baiano, restando clara a sua boa-fé no presente caso.

Sobre a boa-fé menciona o conceito de De Plácido e Silval, e diz que também pesa em favor da empresa o disposto no art. 112 do CTN, segundo o qual a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao autuado no que diz respeito à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável e a sua graduação.

Dessa forma, assegura restar comprovado que não há que se falar em conduta fraudulenta praticada pelo Impugnante, sendo cristalina a necessidade de, no mínimo, ser recapitulada a multa exigida na Infração 01 para o artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata da imputação de multa em situações totalmente desprovidas de dolo, tal como se verifica *in casu*.

Diante de todo o exposto, requerer o conhecimento e provimento da impugnação, a fim de que:

- a) seja decretada a nulidade da Infração 01 diante da ausência de fundamento jurídico;
- b) seja reconhecida a extinção de parcela do crédito tributário (meses de janeiro a novembro de 2011) em razão do decurso do prazo decadencial;
- c) seja reconhecida a improcedência total do lançamento fiscal, uma vez que, quanto à Infração 01, não há que se falar em prejuízo ao Erário, quanto à Infração 02, o auditor fiscal desconsiderou que a diferença de alíquota fica deferido para o momento da desincorporação do bem, quanto à Infração 03, o valor do imposto devido ao Estado de Minas Gerais foi recolhido e, de todo modo, o Impugnante tem direito ao creditamento do imposto devido na operação anterior, e, quanto à Infração 04, as empresas que prestaram os serviços de transporte estavam inscritas no cadastro de contribuintes no período em questão.

Protesta pela posterior juntada de todas as provas em direito admitidas e que não puderam ser obtidas no prazo para apresentação da impugnação, bem como pela realização de diligência nos termos do artigo 137, I, “a”, do RPAF/BA. Decreto Estadual nº 7.629/1999.

O autuante presta informação fiscal às fls. 137 a 147 dos autos. Reproduz os itens do Auto de Infração e faz uma síntese das alegações defensivas. No que tange à decadência suscitada pelo defensor, transcreve os arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o art. 965 do RICMS-BA/97 e afirma que não há que se falar em decadência do Crédito Tributário, à luz do que dispõe a Legislação Tributária, em especial o RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos geradores.

No mérito, quanto à infração 01, informa que o autuado é habilitado à fruição do benefício fiscal DESENVOLVE - Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia, por meio da Resolução nº 67/2011, que autoriza a dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Ressalta que o saldo devedor passível da dilação prevista no incentivo em análise é o resultado do confronto dos débitos fiscais e dos créditos fiscais relativos às operações próprias vinculadas ao projeto aprovado pelo conselho do programa. Em sentido contrário, o saldo devedor resultante da defrontação dos débitos e dos créditos fiscais que não fazem parte da produção beneficiada não estará sujeito à dilação.

Esclarece que na composição dos insumos aplicados à produção beneficiada incluem-se o consumo de energia elétrica e aquisição de combustíveis, uma vez que ambos são utilizados na torrefação do café cru. Diz que nesta linha, foi editada a Instrução Normativa nº 27/2009, que elucidou a constituição do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE que deverá ser apurado pela fórmula estabelecida na mencionada Portaria, que reproduziu.

Observa que no saldo devedor apurado em cada mês, há operações vinculadas e não vinculadas. No caso em tela, a Fiscalização evidenciou que houve a utilização de crédito fiscal de insumos industriais na apuração dos créditos não vinculados ao projeto. Desta forma, o saldo devedor passível de dilação do prazo foi aumentado irregularmente e o ICMS a recolher relativo às operações não vinculadas foi reduzido.

Diz que o defensor pede a nulidade da autuação com base no argumento de que o enquadramento legal citado no auto de infração não trata da irregularidade imputada, acrescentando que não houve prejuízo ao Estado, com base na tese de que a exclusão dos créditos referentes ao consumo de energia elétrica e de combustíveis do saldo devedor passível do Programa Desenvolve também teria implicado no recolhimento a maior do ICMS relativo ao benefício.

Entende que tal assertiva não pode prosperar. Afirma que o saldo devedor passível da dilação acrescido de forma irregular foi quitado com a redução de 90%, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, enquanto que o imposto decorrente das operações não vinculadas foi recolhido em valor reduzido, no montante proporcional aos créditos da energia elétrica e de combustíveis.

Diz que ficou evidenciado que o contribuinte apurou o ICMS em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento.

No que concerne à legislação pertinente, afirma que a dilação do imposto é limitada ao saldo devedor resultante das operações vinculadas ao projeto, noutras palavras, da resultante do confronto entre débitos e créditos fiscais vinculados. Desta forma, entende que deve ser rejeitada a arguição de nulidade em relação à falta de fundamentação jurídica.

Quanto ao prejuízo ao Estado, diz que ficou patente que a transferência dos créditos fiscais relativos ao consumo de energia elétrica e de aquisição de combustíveis para as operações de entradas não vinculadas ao projeto reduziu o ICMS normal naquele mesmo montante. Diz que a infração a infração 01 deve ser julgada procedente.

Referente à infração 02, no que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, afirma que o procurador do autuado sustenta que os bens arrolados na autuação teriam sido destinados ao ativo fixo do impugnante, e que, neste caso, a habilitação do Programa Desenvolve autoriza o diferimento do lançamento do imposto para momento posterior.

Esclarece que conforme consta nos docs. de fls. 36 e 37, os bens arrolados tratam de peças de vestuário, respiradores, pás de lixo, longarinas, portas, filtros, etc., todos considerados bens de uso e/ou consumo. Desta forma, tais bens não estão sujeitos ao diferimento do lançamento do ICMS, na forma estabelecida no Programa Desenvolve. Assim sendo, afirma que a infração 02 deve ser julgada procedente.

Sobre a infração 03, informa que no caso das operações com CAFÉ CRU adquiridos do Estado de Minas Gerais, o autuado defende que o direito ao crédito fiscal seria garantido pela Constituição Federal, e que o fornecedor tinha saldo credor e solicita diligência para verificar se o imposto foi debitado em favor daquela unidade federativa.

Observa que de acordo com o art. 369 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, na circulação de café cru, em coco ou em grão, tanto nas saídas como nos recebimentos ou no simples trânsito da

mercadoria pelo território deste Estado, em operações interestaduais, o ICMS deve ser pago mediante documento de arrecadação antes do início da remessa (Conv. ICMS 71/90). Na hipótese de não haver imposto a recolher, a nota fiscal deverá ser acompanhada de guia negativa ou de documento de arrecadação visado pelo fisco de origem, emitido pelo remetente da mercadoria, em cujo corpo deverá constar o demonstrativo de débito e crédito fiscal, dispensado este demonstrativo nos casos de utilização do documento de arrecadação “on-line”.

Ressalta que o ICMS destacado na nota fiscal poderá ser utilizado como crédito fiscal do adquirente, desde que aquele documento seja acompanhado do formulário Controle de Saídas Interestaduais de Café (CSIC) e do documento de arrecadação emitido pelo fornecedor. O crédito do imposto decorrente das operações interestaduais somente será admitido à vista dos respectivos documentos fiscais e de arrecadação, e de informação que confirme a guia de recolhimento do imposto que será disponibilizada através do “site” da Secretaria de Fazenda do Estado remetente. Desta forma, tendo o contribuinte adquirido CAFÉ CRU do Estado de Minas Gerais cujas operações ocorreram desacompanhadas de documentação de arrecadação vinculada ou da guia negativa, fica vedada a utilização do crédito fiscal. Em virtude disso, entende que a infração 03 deve ser julgada procedente.

Quanto à Infração 04, diz que o impugnante argumenta que a acusação fiscal tem por fundamento a falta de retenção do ICMS relativo às prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais efetuadas por autônomos ou empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia nos meses de abril, junho a outubro de 2011, fevereiro, abril, maio e outubro de 2012 e fevereiro a dezembro de 2013.

Diz que o defensor alegou que as empresas indicadas no demonstrativo anexo ao auto de infração são contribuintes do imposto, de acordo com os comprovantes de situação cadastral do SINTEGRA ora anexados aos autos (doc. 4).

Informa que houve equívoco na capitulação da infração. Na verdade, as empresas estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. Não obstante, do que foi observado, as prestações de serviço ocorreram de forma sucessiva e, portanto, a exigência fiscal deve ser mantida porquanto o autuado deixou de cumprir a obrigação tributária de reter e recolher o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Desta forma, a redação correta é a que seguinte: *“Deixou de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais”*. Diz que o enquadramento legal passa a ser o seguinte *“Art. 380, inciso II, combinado com o art. 382, inciso I; art. 126, inciso II e artigo 62 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97; art. 34, inciso III da Lei 7.014/96 c/c art. 98 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12. Com multa aplicada do art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96”*.

Concluindo, informa que em relação ao item 01, ficou evidenciado que o autuado reduziu indevidamente o ICMS normal ao transferir os créditos relativos ao consumo de energia elétrica e às aquisições de combustíveis para as operações não vinculadas.

No que tange ao ICMS devido pela falta de recolhimento do imposto referente à diferença entre as alíquotas em operações de entradas interestaduais, que trata o item 02, diz que restou provado que os bens não foram destinados ao ativo imobilizado, mas sim ao uso e/ou consumo.

No que diz respeito ao item 03, relativo às aquisições interestaduais de CAFÉ CRU do Estado de Minas, afirma que foi constatado que o crédito fiscal foi utilizado indevidamente por falta da comprovação do pagamento do ICMS, mediante Documento de Arrecadação do ICMS obrigatório.

Quanto à falta de retenção e recolhimento do ICMS nos serviços de transporte, item 04, afirma que ficou evidenciado seu equívoco no enquadramento da infração, uma vez que as empresas transportadoras são inscritas neste Estado. No caso, afirma que se configurou que as prestações ocorreram de forma sucessiva, de modo que o autuado ficou sujeito à condição de responsável pela substituição tributária, conforme demonstrativo que anexa aos autos.

Por tais razões, em todos os casos, que dizem respeito às infrações 01 a 04, pede que o presente Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

Intimado sobre a informação fiscal, o defendant apresentou manifestação às fls. 186 a 199. Faz uma síntese dos fatos, ressaltando que em relação à infração 01, foi demonstrado na impugnação que a autuação é nula, tendo em vista que nenhum dos dispositivos mencionados no auto de infração diz respeito à imputação propriamente dita, o que demonstra falta de subsunção entre os fatos e a acusação imputada pelo autuante.

Afirma que os dispositivos mencionados no auto de infração são genéricos e não tratam da acusação imputada ao defendant, impedindo a defesa, restando demonstrado a necessidade de anulação do auto de infração no tocante ao item 01.

Também afirma que demonstrou que uma parcela das exigências fiscais em relação às infrações 01, 02 e 04 deve ser cancelada, tendo em vista que o crédito tributário nos meses de janeiro a novembro de 2011 está extinto pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional – CTN.

Diz que a este respeito, o autuante apenas transcreveu os dispositivos legais que dispõem acerca da forma de contagem do prazo decadencial do crédito tributário, alegando genericamente que não houve a decadência do crédito tributário em relação às infrações 01, 02 e 04.

Menciona decisões administrativas e judiciais e diz que está caracterizada a decadência no tocante ao crédito tributário referente ao período de janeiro a novembro de 2011, nos termos do art. 150, § 4º e art. 156 do CTN, de modo que o auto de infração deve ser cancelado quanto a estas exigências fiscais.

Quanto à infração 01, alega falta de prejuízo ao erário estadual, porque o procedimento adotado pela empresa não implicou prejuízo, na medida em que os valores foram considerados no cálculo do ICMS normal.

Comenta sobre o Programa Desenvolve e diz que a exclusão do montante referente à energia elétrica e combustíveis no cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve também implicou recolhimento a mais do imposto em relação às operações abrangidas pelo referido benefício fiscal, o que anulou eventual recolhimento a menos do ICMS Normal.

Entende que a infração 01 não se sustenta pela própria dinâmica de apuração do ICMS nos correspondentes períodos de apuração. A infração 01 deve ser cancelada pela ausência de prejuízo ao erário estadual, ou no mínimo, deve ser considerada a falta de liquidez e certeza quanto ao crédito tributário, na medida em que o autuante não considerou o imposto pago a mais, o que deveria ter sido subtraído de eventual imposto apurado.

Sobre a infração 02, repete a alegação de que os bens relacionados no demonstrativo do autuante foram destinados ao ativo do impugnante, de forma que o valor exigido fica deferido para o momento posterior, conforme previsto na legislação do Programa Desenvolve. Cita exemplos e diz que a própria descrição da infração indica que a exigência fiscal se refere a aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, que no mínimo demonstra incerteza do autuante quanto à natureza dos bens arrolados na autuação fiscal.

Em relação à infração 03, afirma que de acordo com o demonstrado na impugnação, o ICMS incidente sobre as operações foi recolhido ao Estado de Minas Gerais pelo remetente das mercadorias mediante utilização de crédito do imposto, conforme se observa na apuração do ICMS da Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda., dos meses de março e abril de 2013.

Cita o art. 369, inciso V do RICMS-BA/2012 e afirma que restou demonstrado que o Fisco Baiano não pode desconsiderar o crédito decorrente da aquisição de café cru oriundo de Minas Gerais, seja porque ofenderia o princípio da não-cumulatividade, seja porque não houve a devida

diligência perante o Estado de origem, à luz da dicção do dispositivo previsto na legislação estadual.

Quanto à infração 04, diz que o autuante reconhece que as operações foram realizadas com empresas inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, e embora reconheça que não houve a realização de operações de transporte com empresas não inscritas neste Estado, em total contrariedade ao fundamento indicado na autuação fiscal, entende que o Auto de Infração deve ser mantido, propondo, para tanto, a alteração da descrição da infração, com base em fundamento completamente diverso daquele utilizado quando da formalização da autuação, ou seja, inovando o lançamento, o que não se admite.

Ressalta que o art. 149 do CTN enumera as hipóteses de revisão de ofício do lançamento, entre as quais não está prevista a hipótese ora em questão. Entende que não há motivo para retificação do auto de infração, sob pena de restar comprometido o lançamento e infringido o princípio da segurança jurídica, fato esta que apenas reforça de maneira cabal que a infração 04 não se sustenta.

Entende que restou demonstrada a improcedência da autuação fiscal, uma vez que a justificativa trazida pelo autuante inova o lançamento fiscal e não condiz com a motivação descrita no auto de infração, bem como, que a justificativa inicialmente trazida foi a falta de retenção do ICMS em relação a prestação de serviços de transporte efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, restando comprovado que as operações foram realizadas com empresas inscritas no Estado, conforme reconhece o Auditor Fiscal.

Diante de todo o exposto, pede que seja decretada a nulidade da infração 01 e que seja reconhecida a extinção da parcela do crédito tributário em razão da decadência.

Que seja reconhecida a improcedência total do lançamento fiscal, uma vez que, quanto à Infração 01, não há que se falar em prejuízo ao Erário. Quanto à Infração 02, o auditor fiscal desconsiderou que a diferença de alíquota fica deferido para o momento da desincorporação do bem. Quanto à Infração 03, o valor do imposto devido ao Estado de Minas Gerais foi recolhido e, de todo modo, a Impugnante tem direito ao creditamento do imposto devido na operação anterior, e, quanto à Infração 04, as empresas que prestaram os serviços de transporte estavam inscritas no cadastro de contribuintes no período em questão, não se admitindo inovação no fundamento jurídico da infração neste momento.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 271/272, dizendo que em relação às infrações 01, 02 e 03, o autuado não apresentou fato novo ou fundamento de direito que já não tenham sido apreciados na Informação Fiscal, de modo que o autuante mantém as mesmas imputações em todos os seus termos.

Quanto à infração 04, diz que o defendente argumenta que a modificação ocorrida na infração 04, que trata da falta de retenção do ICMS relativo às prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais seria passível de nulidade da autuação. Que a inovação no fundamento para contratação de serviços em operações sucessivas não seria admissível, e que o autuante teria concordado com o equívoco no enquadramento da infração e requer que a imputação seja julgada nula, por ter o autuante utilizado fundamento diverso do aplicado quando da formalização da autuação.

Admite o equívoco cometido na capitulação da infração, afirmando que, na verdade, as empresas estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia e o fundamento correto seria a contração de prestações de serviço de transporte em operações sucessivas. Entende que houve apenas erro de enquadramento legal porquanto foi plenamente possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Diz que se vê na peça exordial que a infração 04 tem como exigência do ICMS decorrente da falta de retenção do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Tal imputação não foi alterada.

Acrescenta que a incorreção foi comunicada ao sujeito passivo, tendo sido fornecido no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles manifestar-se, querendo. O que o autuado deixou de fazê-lo.

Neste caso, entende que a eventual incorreção não pode acarretar a nulidade do Auto de Infração, conforme reza o art. 18 do RPAF-BA/99. Entretanto, se a autoridade julgadora decretar a nulidade, que seja determinada a repetição dos atos, a salvo da falha mencionada.

## VOTO

Inicialmente, observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alegou que o presente auto de infração deve ser anulado em razão da falta de fundamento jurídico para exigência do crédito tributário consubstanciado na Infração 01. Disse que a mencionada Infração é nula por não conter a indicação do fundamento jurídico que autorize o Fisco a concluir que o Impugnante considerou, indevidamente, como não vinculadas ao projeto aprovado pelo Conselho do Desenvolve as operações relativas ao consumo de energia elétrica e combustíveis utilizados na fabricação do café cru.

Afirmou que se verifica da leitura do auto de infração, que nenhum dos dispositivos mencionados diz respeito à infração propriamente dita porque tratam tão somente das regras gerais aplicáveis ao Programa Desenvolve. Foram indicados pelo auditor fiscal como infringidos o art. 1º do Decreto nº 8.205/2002 e os arts. 37 e 38 da Lei nº 7.014/96. Entende que a ausência de indicação precisa da hipótese legal caracteriza cerceamento ao direito de defesa e, inclusive, impede que o Impugnante se defenda da acusação imputada.

Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que o texto e dispositivos legais constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foi efetuada Auditoria do Incentivo Fiscal do Programa Desenvolve, apurando-se os valores relativos às operações vinculadas e não vinculadas ao projeto e os correspondentes saldos e ICMS a recolher. Os fatos foram descritos de forma compreensível, foram elaborados os mencionados demonstrativos, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foram fornecidas as cópias do levantamento fiscal.

Vale ressaltar que não haveria necessidade de se decidir pela nulidade se fossem constatados erros decorrentes de cálculos, haja vista que tais equívocos seriam passíveis de correção mediante diligência fiscal. Por outro lado, não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

Entendo que deve ser superada a alegação defensiva e não se decretar a nulidade da autuação, haja vista que não foi constatado qualquer prejuízo à defesa. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Fica rejeitado o pedido de nulidade quanto à infração 01.

O defendente alegou que uma parcela do débito apurado no ano de 2011 deve ser julgada improcedente diante da extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Disse que no demonstrativo do débito fiscal ora combatido, uma parcela das operações descritas ocorreu nos meses de janeiro a novembro de 2011, de modo que a autoridade fiscal somente poderia constituir eventual crédito tributário até os meses respectivos de janeiro a novembro de 2016. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 30/12/2016, entende ser indubitável a caracterização da decadência parcial quanto às operações ocorridas até novembro de 2016, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadencial, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, implica dizer que

não há pagamento a ser homologado, e neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2011 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2016. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2016, tendo como data de ciência 30/12/2016, nestas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo deficiente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos meses de janeiro a junho, agosto, outubro a dezembro de 2011; e janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

O autuante esclareceu que o deficiente, por meio da Resolução nº 67/2011, foi autorizado à dilação do prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Informou que o saldo devedor passível da dilação prevista no incentivo em análise é o resultado do confronto dos débitos fiscais e dos créditos fiscais relativos às operações próprias vinculadas ao projeto aprovado pelo Conselho do programa. Na composição dos insumos aplicados à produção beneficiada incluem-se o consumo de energia elétrica e aquisição de combustíveis, uma vez que ambos são utilizados na torrefação do café cru, e a Instrução Normativa nº 27/2009, elucidou a constituição do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Desenvolve que deverá ser apurado pela fórmula estabelecida na mencionada Portaria.

O deficiente alegou que o auditor fiscal entendeu que os valores referentes ao consumo de energia elétrica e aos combustíveis não foram incluídos, indevidamente, no cálculo do ICMS apurado com os benefícios do Programa Desenvolve e, considerando que tal procedimento tem reflexo na apuração do ICMS calculado sem a utilização do referido benefício (ICMS Normal), o imposto apurado sob a sistemática de recolhimento do ICMS Normal foi recolhido em montante inferior ao devido.

Afirmou que a exclusão do montante referente à energia elétrica e combustíveis do cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve também implicou recolhimento a maior de imposto em relação às operações abrangidas pelo referido benefício fiscal, o que anulou eventual recolhimento a menor do ICMS Normal, tal como consta no auto de infração.

Observo que a Instrução Normativa 27/09, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, prevê que o mencionado saldo devedor mensal será apurado utilizando a seguinte fórmula: Saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE é igual ao saldo apurado no mês, menos os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, mais os créditos fiscais não vinculados ao projeto.

Nos demonstrativos devem ser apuradas as operações de entradas vinculadas e não vinculadas ao projeto; as operações de saídas vinculadas e não vinculadas ao projeto, e do saldo devedor mensal apurado são deduzidos os valores relativos aos débitos não vinculados e somados os valores correspondentes aos créditos fiscais não incentivados.

Conforme esclarecimentos do autuante, na composição dos insumos aplicados à produção beneficiada incluem-se o consumo de energia elétrica e aquisição de combustíveis, uma vez que ambos são utilizados na torrefação do café cru.

Neste caso, se o levantamento fiscal encontra-se de acordo com a fórmula estabelecida na referida Instrução Normativa, é devido o imposto apurado no levantamento fiscal, haja vista que não é aceito que o Contribuinte adote sistema próprio de apuração do imposto devido.

Quanto ao argumento defensivo de que não houve prejuízo ao Estado, concordo com o posicionamento do autuante de que ficou patente que a transferência dos créditos fiscais relativos ao consumo de energia elétrica e de aquisição de combustíveis para as operações de entradas não vinculadas ao projeto reduziu o ICMS normal naquele mesmo montante. Ficou evidenciado que o contribuinte apurou o ICMS em desacordo com a legislação do Desenvolve, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Vale salientar que nesta fase processual não há possibilidade de a Junta de Julgamento Fiscal promover à compensação de imposto que tenha sido recolhido a mais, podendo o contribuinte requerer a mencionada compensação para quitação do Auto de Infração ou restituição de indébito. Mantida a exigência fiscal neste item.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março, junho a dezembro de 2011; janeiro, fevereiro de 2012; maio a agosto e outubro de 2013; janeiro, março, abril, julho setembro e outubro de 2014.

O defensor alegou que está sujeito ao diferimento quanto ao recolhimento da diferença de alíquota de ICMS, razão pela qual não se justifica a cobrança imputada. Disse que o autuante ignorou o benefício fiscal de diferimento do ICMS previsto no artigo 2º do Decreto Estadual nº 8.205/2006, quando da apuração do crédito tributário.

Afirmou que os bens relacionados no demonstrativo anexo ao auto de infração foram destinados ao seu ativo fixo, e o valor exigido e discriminado no demonstrativo de apuração do ICMS que amparou o lançamento fica diferido para o momento posterior, devendo ser julgado improcedente.

O autuante informou que conforme consta no levantamento fiscal, os bens arrolados tratam de peças de vestuário, respiradores, pás de lixo, longarinas, portas, filtros, etc., todos considerados bens de uso e/ou consumo. Desta forma, tais bens não estão sujeitos ao diferimento do lançamento do ICMS, estabelecido no Programa Desenvolve.

Quanto às esteiras, catracas e tanques, alegados pelo defensor, são considerados peças de reposição, sendo esses itens também definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

Na descrição da infração consta que o imposto exigido se refere à aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento. Neste caso, considerando que o levantamento fiscal não incluiu bens destinados ao ativo do estabelecimento, cujo imposto relativo à diferença de alíquota se encontrava diferido, e tendo em vista que no demonstrativo elaborado pelo autuante constam apenas bens de consumo, a exemplo de camiseta, avental, pá de lixo, calça de brim santista, concluir que é devido o imposto apurado no presente lançamento.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. O pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas é previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de março e abril de 2013.

O defensor alegou que o ICMS destacado nas notas fiscais foi recolhido ao Estado de Minas Gerais, ainda que com crédito do imposto, e ainda que assim não fosse, a manutenção da infração violaria o princípio constitucional da não-cumulatividade. Disse que as operações objeto do auto de infração decorrem da aquisição de mercadorias provenientes do Estado de Minas Gerais da empresa Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda., de modo que o Impugnante se apropriou do crédito do imposto destacado nas notas fiscais nos meses de março e abril de 2013 com base no princípio da não cumulatividade.

Afirmou que o autuante glosou tais créditos de ICMS por entender que o imposto não teria sido recolhido ao Estado de origem, utilizando-se como fundamento legal do artigo 31 da Lei Estadual nº 7.014/1996 e do artigo 309 do RICMS/2012. Ao contrário do que consta na autuação, o ICMS incidente nas operações foi recolhido ao Estado de Minas Gerais pelo remetente das mercadorias, mediante utilização de crédito do imposto, conforme se observa da apuração do ICMS da Outspan Brasil Importação e Exportação Ltda. (doc. 3).

O autuante informou que o levantamento fiscal foi efetuado com base no art. 369 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, e tendo o contribuinte adquirido CAFÉ CRU do Estado de Minas Gerais, cujas operações ocorreram desacompanhadas de documentação de arrecadação vinculada ou da guia negativa, fica vedada a utilização do crédito fiscal.

Para melhor entendimento da matéria em lide, vale reproduzir o artigo do RICMS-BA/2012, que trata da circulação de café cru.

*Art. 369. Na circulação de café cru, em coco ou em grão, tanto nas saídas como nos recebimentos ou no simples trânsito da mercadoria pelo território deste Estado, observar-se-á o seguinte (Conv. ICMS 71/90):*

*I - nas operações interestaduais, o ICMS será pago mediante documento de arrecadação antes do início da remessa;*

*II - na hipótese de não haver imposto a recolher, a nota fiscal será acompanhada de guia negativa ou de documento de arrecadação visado pelo fisco de origem, emitido pelo remetente da mercadoria, em cujo corpo deverá constar o demonstrativo de débito e crédito fiscal, dispensado este demonstrativo na hipótese de utilização do documento de arrecadação “online”;*

*...*

*IV - o crédito do imposto decorrente das operações interestaduais somente será admitido à vista dos respectivos documentos fiscais e de arrecadação, e de informação que confirme a guia de recolhimento do imposto que será disponibilizada através do “site” da Secretaria de Fazenda do estado remetente;*

*V - a operação interestadual oriunda do Estado de Minas Gerais será acompanhada do documento fiscal e do documento de arrecadação vinculado àquela operação, sendo que o referido estado fornecerá, sempre que solicitado, as informações relativas à legitimidade da operação;*

Conforme estabelecido nos dispositivos regulamentares acima reproduzidos, entendo que assiste razão ao autuante quando afirmou que o ICMS destacado na nota fiscal poderá ser utilizado como crédito fiscal do adquirente, decorrente das operações interestaduais, e somente será admitido à vista dos respectivos documentos fiscais e de arrecadação, e de informação que confirme a guia de recolhimento do imposto que será disponibilizada através do “site” da Secretaria de Fazenda do Estado remetente.

Considerando que o crédito do imposto decorrente das operações interestaduais somente será admitido à vista dos respectivos documentos fiscais e de arrecadação, na forma estabelecida na legislação deste Estado, o que não foi comprovado nos autos, entendo que não há como acatar a alegação defensiva, por isso, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 04: Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de abril, junho a outubro de 2011; fevereiro, abril, maio e outubro de 2012; fevereiro a dezembro de 2013.

O autuado alegou que as empresas prestadoras de serviços de transporte estavam inscritas neste Estado na época das operações. As operações indicadas no auto de infração envolveram contribuintes do imposto, tal como comprovam os comprovantes de cadastro de contribuintes emitidos pelo SINTEGRA (doc. 4), e o autuante entendeu que houve falta de recolhimento de imposto em relação à prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais efetuadas por empresa não inscrita neste Estado, conforme se constata do trecho da acusação fiscal. Se as empresas de transporte possuíam inscrição estadual e eram contribuintes do imposto na época dos fatos, não tinha obrigação alguma de reter o ICMS devido por substituição tributária.

O autuante informou que houve equívoco na capitulação desta infração. As empresas estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia e as prestações de serviço ocorreram de forma sucessiva. Entende que a exigência fiscal deve ser mantida porque o autuado deixou de cumprir a obrigação tributária de reter e recolher o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Disse que a redação correta é a seguinte: “*Deixou de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais*”.

Também informou que o enquadramento legal desta infração para a ser o seguinte “*Art. 380, inciso II, combinado com o art. 382, inciso I; art. 126, inciso II e artigo 62 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97; art. 34, inciso III da Lei 7.014/96 c/c art. 98 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12. Com multa aplicada do art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96*

No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando o fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração. Entretanto, na informação fiscal o autuante acusa o cometimento de outra infração, mudando o fulcro da autuação, apresentando outra redação e outro enquadramento legal.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, observo que tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se concluir que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios, considerando que a irregularidade citada pelo autuante não constou no lançamento original. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção posterior.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, no caso em exame, não foi observado o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua a nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, devendo a autoridade competente decidir quanto ao novo procedimento fiscal para exigência do tributo devido a salvo de falhas. Infração nula.

Quanto à multa aplicada, o defendant alegou que na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal constituída em relação à Infração 01, a penalidade no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto deve ser recapitulada para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que trata do percentual de 60% (sessenta por cento).

Afirmou que não há prova alguma de dolo, fraude ou simulação no presente caso que justifique a imposição da penalidade com base no artigo 42, IV, alínea “j”, da Lei Estadual nº 7.014/1996, razão pela qual tal penalidade, caso mantida, deve ser recapitulada para a alínea “f” do inciso II do artigo 42 da mencionada Lei.

Entendo que assiste razão ao defendant, considerando que não ficou caracterizado nos autos que houve dolo, simulação ou fraude, elementos subjetivos que não podem ser presumidos, devendo ficar demonstrado e comprovado. No caso em exame, o autuante, fundamentou a exigência do imposto como recolhimento a menos, e não apontou qualquer ilícito concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, considerando definições legais e de doutrinárias referentes à sonegação, fraude, dolo e simulação, entendo que não houve no presente PAF o registro de fatos que comprovem a existência dos referidos elementos para ensejar a aplicação da multa no percentual de 100%, devendo ser reduzida a referida multa aplicada na infração 01, para 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0002/16-7, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$782.794,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR