

**PROCESSO** - A. I. Nº 108880.0301/14-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POLY EMBALAGENS LTDA.  
**RECORRIDOS** - POLY EMBALAGENS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0036-04/17  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/03/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0017-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Não há repercussão tributária nas transferências internas e por isto não cabe o lançamento. Como a infração decorreu de transferências internas todo o valor lançado foi julgado improcedente, não havendo mesmo qualquer reparo a fazer à decisão de piso. Infração 2 improcedente. Mantida a decisão recorrida de ofício. 2. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES DESTINADAS AO CONSUMO DOS FUNCIONÁRIOS. Na infração os próprios autuantes identificaram os recolhimentos do ICMS pertinentes ao exercício de 2011, e reconheceram assim as razões da defesa, e a Infração é procedente em parte. Também não merece reparos a decisão de ofício recorrida, sendo mantida a procedência parcial do julgamento de piso. Infração 3 procedente em parte. Mantida a decisão recorrida de ofício. 3. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DILATADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Não tem razão o Recorrente quando diz que se houve saldo credor no período autuado, não deveria ser lançado o ICMS. Não foi demonstrado que mês teria havido saldo credor de forma a não resultar em nenhum valor a pagar. Compulsando os documentos acostados ao processo não foi possível verificar qualquer lançamento em mês com saldo credor. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATORIO

Trata-se de Recurso de Ofício e também Voluntário interpostos contra a Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls.310/26) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 19/09/2014, com valor lançado de R\$162.972,08 decorrente das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Conforme demonstrativo e cópias de documentos fiscais em anexo 01, no mês de julho de 2011. Valor Histórico: R\$83,00 - Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa transferiu mercadorias tributáveis como não tributáveis, conforme demonstrativo, cópias de documentos e livro fiscal em anexo 02, nos meses de junho, julho, setembro e outubro de 2010. Valor Histórico: R\$81.167,42 - Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Tudo conforme demonstrativos e cópias de documentos fiscais em anexo 03, nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e 2011. Valor Histórico: R\$19.514,23 - Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 4 - 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. Tudo conforme demonstrativos e cópias de livros fiscais em anexo 04, nos meses de fevereiro a abril e agosto de 2010, janeiro, fevereiro e agosto de 2011. Valor Histórico: R\$62.207,43 - Multa de 60%;*

Após apresentação da defesa (fls.162/80) e da informação fiscal (fls.219/26), da diligência solicitada às fls. 244 e manifestação do Recorrente e dos autuantes respectivamente às fls. 276/77 e fls. 296/97 o auto foi julgado conforme voto abaixo, em resumo:

### **VOTO**

*No que concerne especificamente à infração 04, na qual o defendente aponta que houve falta de enquadramento legal e de descrição correta da imputação, o autuante apontou os arts. 2º e 3º do Decreto nº 8.205, que tratam do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Toda a infração se relaciona com o Desenvolve, bem como o demonstrativo elaborado pelos autuantes, fls.18 a 27, os quais foram perfeitamente compreendidos pelo defendente, que pode exercer o seu direito de defesa de forma ampla e com a observância do princípio do contraditório.*

*Ademais, consoante o art. 19 do RPAF/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.*

*Outrossim, os argumentos relativos à erros que teriam sido cometidos na apuração da infração foram acatados por esta Relatora sendo o PAF encaminhado à diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC Assessoria Técnica do CONSEF/BA.*

*Ultrapassadas as preliminares de nulidade, adentro na apreciação do mérito das infrações, como segue.*

*Trata-se de Auto de Infração lavrado em 19.09.2014, no qual, em ação fiscal própria, relativa aos exercícios de 2010 e de 2011, foram detectadas quatro infrações.*

*De imediato o contribuinte reconheceu o cometimento da infração 01, em sua totalidade, e da infração 03, esta de forma parcial.*

*Isto posto, passo à análise da infração 02 que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa transferiu mercadorias tributáveis como não tributáveis, conforme demonstrativo de fl. 13, cópias de documentos, fls. 41 a 43, e livro fiscal em anexo.*

*O defendente argumenta, com veemência, que não há incidência de ICMS por se tratar de transferência entre seus estabelecimentos, de matriz para filial, situados na Bahia, de matérias primas, logo sem mudança de titularidade, o que, se tivesse ocorrido, aí sim, ensejaria a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Aduz que houve apenas o simples deslocamento físico, albergando-se, desse modo, na moldura jurídica do STJ, em julgamento de Recurso Repetitivo, e da Súmula nº 166.*

*Diante da controvérsia a matéria foi submetida à apreciação da Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal que firmou entendimento no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, de que “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”*

*Com base nesse Incidente de Uniformização, por terem sido transferidas matérias primas entre matriz e filial, situados no Estado da Bahia, não incide ICMS nessas operações internas, haja vista que não há repercussão na apuração do imposto, já que efetuadas dentro do Estado da Bahia, pelo que julgo improcedente a infração em pauta.*

*Na infração 03 em que a acusação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários, de imediato o sujeito passivo reconheceu em parte o seu cometimento, isto com relação ao exercício de 2010. No que concerne ao exercício de 2011, aduz que houve mero equívoco no preenchimento dos DAEs, cujo código de receita com numeração 1006 (ICMS substituto no Estado), não condiz com a operação realizada, quando deveria ter preenchido o espaço com o código 1959 (ICMS Regime de Diferimento), fato que não deve resultar em dupla incidência do ICMS na operação, sob pena de caracterizar o bis in idem.*

*Os autuantes ao analisarem as razões de defesa, procederam à Consulta no Relatório de DAEs da SEFAZ e identificaram os recolhimentos do ICMS pertinentes ao exercício de 2011. Reconheceram assim as razões da defesa, no que acompanho.*

*Desse modo, a Infração é procedente em parte, restando exigível os valores relativos ao exercício de 2010, que totaliza R\$9.864,83.*

*Na infração 04 a acusação corresponde ao recolhimento a menor do 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, no valor de R\$62.207,43, relativo aos meses de fevereiro, março, abril, agosto de 2010 e de janeiro, fevereiro e agosto de 2011.*

*Diante das razões de defesa, de que teriam ocorridos vícios que tornam nulos a infração tais como: a) a falta de previsão legal para a determinação da base de cálculo perpetrada pelo autuante; b) falhas diversas de conceitos matemático-contábeis; c) além da falta da exata demonstração de valores constantes das planilhas anexadas ao auto, os quais não foram acatados pelos autuantes, e diante da assertiva de que os autuantes teriam criado formulas próprias, desprovidas de logicidade fiscal e contábil, sem qualquer previsão legal, em desconformidade com o princípio da estrita legalidade. Também em decorrência de terem sido apontados que saldos credores não foram considerados nos cálculos efetuados pelos autuantes, dentre outros equívocos apontados adredemente no Relatório deste AI, e na busca da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal, os autos foram diligenciados à ASTEC, ocasião em que auditor fiscal estranho ao feito, interveio para averiguar se as distorções supostamente ocorridas, teriam, de fato, acontecidos na elaboração dos demonstrativos da infração.*

*Nesse compasso o auditor da ASTEC, por meio do Parecer ASTEC nº 098/2016, fls.246 a 254, registra o procedimento adotado na sua auditoria, com base nas Resoluções que habilitaram o Poly Embalagens Ltda aos benefícios do DESENVOLVE.*

*Assim, fala quanto à primeira parte do pedido da diligência: "analisar o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução nº 152/2006, a qual o autuado é beneficiário, e se posicionar quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração 04."*

*Disse que na análise do método de apuração da Infração 04 adotado pelos Fiscais Autuantes, conforme explicitado na Informação Fiscal (fls. 225) e verificado nas Planilhas acostadas ao PAF às fls. 18 a 27, constatou-se preliminarmente algumas possíveis distorções que a apuração realizada mediante a elaboração de contas correntes do ICMS, em separado para as "operações próprias (industrialização)" e "de terceiros (comercialização)", poderia ter gerado, como por exemplo, a formação de saldos credores que, segundo o entendimento desse Diligente à luz da Instrução Normativa nº 27/09, deveriam ter sido absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, tais como aqueles referentes aos meses de março e abril de 2010, respectivamente nos valores de R\$1.565,18 e R\$30.413,44 (vide destaques na figura abaixo), os quais, se utilizados dentro dos próprios meses, alterariam os valores levantados a título de "SALDO A RECOLHER". Junta quadro informativo a autuação, fl. 248.*

*Destaca que a partir desse indicativo, tornou-se imperativo a elaboração de novas planilhas para o cumprimento do quanto solicitado na diligência de fls.244. Para tanto, optou-se pelo refazimento dos cálculos que levaram à apuração dos valores relativos à Infração 4, mediante a elaboração de novas planilhas, seguindo-se rigorosamente as diretrizes estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, para, ao final, cotejar-se os resultados obtidos com aqueles encontrados pelos Fiscais Autuantes.*

*Em relação à utilização dos saldos credores, destacados na pag. 3 deste Parecer como passíveis de serem absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, cabe a esse Diligente tecer algumas considerações à luz da Instrução Normativa nº 27/09, vez que esta rubrica impactará diretamente no resultado dos cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos de ICMS referentes à Infração 4, conforme requerido pela 5ª JF no pedido de Diligência.*

*A interpretação dos itens "3" e "4" da Instrução Normativa nº 27/09, no que concerne à utilização do saldo credor pelo contribuinte, indica, respectivamente, que se este:*

- (i) NÃO ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas poderá ser utilizado, a título de "Dedução", para compensar a parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado (item "3" da Instrução Normativa nº 27/09);*
- (ii) ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas, ainda que vinculado às exportações, deverá ser utilizado como "Outros Créditos" no livro RAICMS, de forma a reduzir o SDM ou SAM, e consequentemente o SDPI (item "4" da Instrução Normativa nº 27/09);*

*Destarte, aplicando-se esse entendimento para apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE e a consequente apuração do ICMS normal a recolher, objeto da "Infração 04" apontada no Auto de Lançamento em análise, efetuou-se a reconstituição dos demonstrativos relativos ao período fiscalizado, na forma da planilha intitulada "DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO", contida no Apêndice B, o qual é parte integrante deste Parecer, às fls. 260/268, obedecendo-se as regras contidas na Instrução Normativa nº 27/09 e as diretrizes estabelecidas pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, respeitando-se o período de vigência de cada um dos seus dispositivos.*

*No caso em epígrafe, considerando-se a existência de uma única resolução ativa, sem fixação de piso, acobertando o incentivo fiscal do DESENVOLVE em que se insere o sujeito passivo, foram adotadas, na*

*sequência indicada, as ações discriminadas no demonstrativo abaixo inserido, visando à apuração do ICMS a recolher. Junta quadro, fl. 251, demonstrando a metodologia aplicada para a apuração do ICMS recolhido a menor em sequência cronológica das ações através da Instrução Normativa nº 27/2009.*

*Ressalta que, na execução da presente Diligência, as operações classificadas no CFOP 5.152 - Transferência de Mercadorias adquiridas ou recebidas de Terceiros, objeto da "Infração 2" descrita na Pag. 1 do Auto de Infração (fl. 01) em comento, totalizando o valor de R\$81.167,42, conforme demonstrativo anexado pelos Fiscais Autuantes às fls. 13, não foram consideradas na apuração do DESENVOLVE de que trata a "Infração 4", sob pena de cobrança do imposto em duplicidade.*

*Seguindo essa dinâmica, passa a descrever os procedimentos adotados por esse Diligente, quanto ao aproveitamento dos saldos credores existentes, em todo o período alcançado pela ação fiscal, qual seja janeiro/2010 a dezembro/2011:*

❖ **SALDO CREDOR NO VALOR DE R\$33.202,10, REMANESCENTE DO EXERCÍCIO DE 2009:**

*Considerou-se o referido saldo credor como decorrente de atividade não incentivada e, como tal, aplicou-se o que preconiza o item "3" da Instrução Normativa nº 27/09, ou seja, utilizou-se tal valor para abater do montante do saldo de ICMS Normal a recolher apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2010;*

❖ **DEMAIS SALDOS CREDITORES APURADOS AO LONGO DO LEVANTAMENTO FISCAL: R\$7.774,52 (ABR/10); R\$45.804,34 (SET/10); R\$21.736,92 (OUT/10); R\$96.710,19 (NOV/10); R\$50.874,42 (DEZ/10); R\$4.143,47 (OUT/11); R\$9.212,18 (NOV/11) E R\$11.580,84 (DEZ/11):**

*Tais saldos credores são oriundos de operações incentivadas e, como tal, aplicou-se o que determina o item "4" da Instrução Normativa nº 27/09, isto é, os referidos valores foram abatidos dos montantes dos saldos devedores mensais passíveis de incentivo pelo DESENVOLVE, nos meses subsequentes.*

*Pontua que o entendimento de que estes saldos credores são oriundos das atividades incentivadas, decorre do fato de que os saldos apurados das operações não incentivadas foram sempre devedores nos exercícios fiscalizados, e que o saldo credor remanescente do exercício de 2009, a que se refere o item anterior, fora completamente absorvido nos meses de janeiro e fevereiro de 2010.*

*Construída consoante à linha de raciocínio e a metodologia acima descritas, apresento, às fls. 260/268, a planilha intitulada "DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO" contida no Apêndice B, que faz parte do presente relatório, obedecendo ao quanto solicitado no pedido de diligência da 5ª JF às fls. 244 dos autos, na qual os valores apurados a título de "TOTAL ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR", à exceção do mês de janeiro/2011, são divergentes, em relação àqueles contidos na linha "SALDO A RECOLHER" dos demonstrativos acostados aos Autos, às fls. 18 a 27, conforme demonstrativo de 253.*

*Quanto à segunda parte do pedido: "caso haja modificações no levantamento originário, elaborar novos demonstrativos, inclusive o de débito."*

*Considerando que a adoção da metodologia acima descrita implicou em modificações no levantamento originário e, conseqüentemente, nos valores relativos à Infração 4, reduzindo-o de R\$62.207,43 para R\$39.365,61, anexo ao presente Parecer, às fls. 260/268, o Apêndice B, contendo a planilha intitulada "DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO", a qual contempla analiticamente o novo levantamento, assim como o novo demonstrativo de débito, de fl. 253, os quais são parte integrante do presente relatório.*

*Conclui dizendo foi cumprida a diligência em conformidade com os termos do pedido da 5ª JF, através da Senhora Conselheira Relatora às fl. 244, e que:*

- Na apuração original do ICMS objeto da Infração 4 do presente Auto de Infração, não foram observadas, em sua inteireza, as diretrizes e orientações estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e respectivas alterações ocorridas ao longo do período fiscalizado.*
- Os valores que entende serem devidos de ICMS a recolher em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE, relativo ao período fiscalizado de 01/01/2010 a 31/12/2011, objeto da Infração 4 do Auto de Infração em tela, estão destacados na Pág. 8 do presente Parecer, na tabela intitulada de "INFRAÇÃO 04 – 03.08.04 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ICMS", cujo racional (sic) da apuração realizada se encontra na planilha denominada "DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO", contida no Apêndice B, de fls. 260/268.*
- Finalmente, o resultado desta diligência, o qual segue também anexo em disco de armazenamento de dados no Apêndice C deste Parecer, às fls. 269, deve ser, na forma requerida pela 5ª JF:*

*Os autuantes ao serem cientificados do resultado da diligência, concordam que incorreram em equívocos na apuração da infração, pelo que acompanham o resultado da diligência, cujo ICMS exigível passou a ser no*

valor histórico de R\$39.365,61, consoante demonstrativo de débito de fls. 253 do PAF.

Acompanho o resultado da diligência, realizada pela ASTEC, cujo valor de ICMS resultou em R\$39.365,61.

Infração procedente em parte.

Voto pela *PROCEDÊNCIA EM PARTE* do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte recorreu da decisão de piso às fls. 339/48 com os argumentos adiante expostos. Aduz que a 4ª JF rejeitou a preliminar de nulidade, tanto por falhas materiais, quanto por questões de direito. Que no mérito, acatou totalmente os argumentos de defesa em relação às Infrações 2 e 3 e parcialmente a 4.

Contudo, como se constata abaixo, o Auto de Infração está eivado de vícios materiais, que no entender da autuada o inquinam à nulidade da Infração 4 pelos motivos já alegados na impugnação, que ora se reitera.

DA FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL E DE DESCRIÇÃO CORRETA DA INFRAÇÃO IMPUTADA – INFRAÇÃO 04.

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

Conforme o Auto de Infração, a infração aqui analisada está assim descrita:

*Recolheu a menor o ICMS em razão de erro de determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – Desenvolve. Tudo conforme demonstrativo e cópias de livros fiscais em anexo (ANEXO 4)*

*Enquadramento Artigo 2º e 3º do Decreto nº 8.205*

*Multa aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

Vejam-se os dispositivos legais relativos ao enquadramento legal da infração, *verbis*:

*Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:*

*I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:*

- a) nas operações de importação de bens do exterior;*
- b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;*
- c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;*
- (...)*

*Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder 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.*

O art. 2º, e seus incisos, elencam as hipóteses em que fica diferido o lançamento do ICMS. Já o art. 3º refere-se aos prazos de diferimento do ICMS pelo regime do DESENVOLVE. Em que pese a necessidade imperiosa de especificação da legislação concernente às infrações acusadas pela Autoridade Fiscal, bem como a correta descrição da imputação, nota-se, sem maior esforço, a falta de enquadramento legal adequado, desde quando são citados apenas os arts. 2º e 3º do Decreto nº 8.205, que não esclarecem, com exatidão, a infração, bem como não se sabe de que forma restou a apuração incorreta, pelo contribuinte, da parcela sujeita à dilação, eis que a descrição da infração está incompleta.

Que muito embora a quantificação do tributo tenha sido baseada em suposto erro na aplicação dos critérios do referido incentivo, em nenhum momento é mencionada no Auto de Infração qualquer norma legal relativa ao suposto erro no cálculo da parcela, nem, igualmente, a sua exata descrição, que identificaria o cometimento da falha pela contribuinte, quando da determinação da parcela incentivada, e lhe permitiria exercer seu lícito direito de defesa em sua constitucional

amplitude.

Da leitura da infração, não se sabe que parcela teria sido incluída indevidamente no cálculo do benefício. Tampouco se pode saber, pela leitura dos dispositivos legais capitulados no Auto de Infração, onde está o suposto erro, o qual o contribuinte é acusado de cometer. Ora, nota-se que o Auto de Infração está formalmente obscuro do completo entendimento da autuação, que é ato administrativo formal e solene (art. 142 do CTN), onde, necessariamente, devem constar todos os elementos listados taxativamente no RPAF (art. 39). Por óbvio, faz-se necessário defluir outras informações complementares indispensáveis à compreensão mais plena do lançamento, não trazidas pelos Autuantes.

De posse destas informações, conclui-se que os ilustres Auditores desenvolveram fórmulas próprias e inéditas de determinação de base de cálculo, totalmente desprovidas de logicidade fiscal (principalmente sistêmica) e contábil, bem como, o que é pior, sem qualquer previsão legal, em flagrante desalinho com os preceitos da CF (art. 150, I), do CTN (Art. 3º, 9º inciso I, dentre outros).

É assente e indiscutível que o sistema pátrio não admite determinação de base de cálculo sem previsão legal. O Agente Fiscal não deve e não pode criar fórmulas próprias para apurar imposto, senão aquelas, em última hipótese, previamente concebidas pelo legislador ordinário. Muito menos, fórmulas de cálculos por aproximação como no caso vertente, exceto se literalmente previsto em lei, *stricto sensu*, como meio de simplificar e minimizar custos de cobrança de tributos, por meio de padronizações, sem causar grandes desvios, que tipifiquem injustiça fiscal, preponderantemente em relação à igualdade tributária constitucional.

Que como se sabe a alínea *i*, do inciso XII, §2º do art. 155 da Carta Magna delegou à Lei Complementar, além de outras disposições, a definição dos contribuintes do imposto e a fixação da base de cálculo. De outra quadra, mesmo que os critérios manejados na autuação fossem legalmente aceitos, e que tivessem sido reparadas todas as muitas incorreções quanto aos conceitos de natureza contábil-econômica, sanando todas as imperfeições matemáticas, ainda assim, a fórmula utilizada no Auto de Infração representaria uma arbitrariedade na medida em que violaria o Principio da Estrita Legalidade, por falta absoluta de previsão em norma que pudesse vir a lhe atribuir validade jurídica. O Auditor Fiscal não tem competência para criar fórmulas, fazendo às vezes do legislador.

A falta de previsão legal dessa complexa e equivocada fórmula de apuração de base de cálculo impede que se possa validar a autuação, principalmente por lhe faltar a devida Segurança Jurídica, cerceando o lícito direito de defesa da contribuinte. O Auto de Infração, instrumento necessário para a exigência de tributo, no tocante ao descumprimento de obrigação principal e acessória conforme o tratamento legal do art. 38 do RPAF estadual, deve atender aos dispositivos legais insculpidos na lei instituidora do tributo.

Assim, faz-se necessário anular a presente infração uma vez que restou demonstrado que pela leitura da infração e dos dispositivos legais elencados pelos ilustres fiscais, restou impossível compreender plenamente o lançamento, e, conseqüentemente, exercer-se a ampla defesa e contraditório.

#### DOS VÍCIOS MATERIAIS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – INFRAÇÃO 04.

Primeiramente, cabe salientar que não se admitindo o comprometimento de nulidade do Auto de Infração, em decorrência das inegáveis falhas, ou do provimento deste Recurso Voluntário, resta indispensável a realização de Diligência, pois nos meses em que apurou Saldo Devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo Desenvolve, exigiu recolhimento do ICMS, mesmo existindo Saldo Credor na apuração pelo regime normal, saldo este que seria suficiente para não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês.

Alega que jamais poderia ter sido ignorado o Saldo Credor caso calculasse pelo regime normal de apuração. É saldo que, na pior hipótese, a contribuinte tem a seu favor, contra o Estado.

Bastaria a compensação entre eles e nenhum tributo seria cobrado.

Que é inconcebível que a consideração de falta de correspondência entre estes saldos, dentro do mesmo período de apuração, implica, necessariamente, em recolher por um saldo e pedir restituição pelo outro saldo, apenas porque um é de operações normais, e o outro de operações do DESENVOLVE. Estes cálculos não são um mero cálculo aritmético. É a lei, baseada nos conceitos jurídicos que lhe são subjacentes, ou mesmo explícitos, que determina a execução matemática do *quantum* do tributo.

Se a contribuinte apurou SALDO CREDOR nos períodos autuados, não há que se falar em recolhimento de tributo em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade disposto na Constituição Federal. Tendo em vista que o ICMS é um imposto e não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, deve ser assegurado à impugnante o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento.

Por derradeiro, a recorrente continuará a destrinchar os valores totalizados no Auto de Infração, com o fito de apresentar, ainda no curso do PAF, novas provas de impertinência do lançamento tributário, em complemento ao trabalho dos Agentes Fiscais, tudo com base nos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, da Informalidade e Economia Processual, da temperança do Princípio da Eventualidade ou Concentração de Defesa, e os Princípios basilares do Direito Tributário - Legalidade Estrita e Verdade Material.

*Ex positis*, roga a impugnante a esta Câmara que seja anulado o valor remanescente do Auto de Infração, com base nas razões arguidas acima. Ultrapassada ou superada a preliminar de nulidade, requer que seja dado como improcedente a atuação, com base na impertinência do lançamento, conforme fundamentos *ut supra*.

Subsidiariamente, caso assim não entenda esta Colenda Câmara Julgadora, que o julgamento seja convertido em nova Diligência, para que um Auditor Fiscal estranho ao feito reveja todos os cálculos, especialmente relativo aos créditos não aproveitados.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, este em razão de desoneração parcial do lançamento, por conta das infrações 2, 3 e 4, já que a infração 1 foi reconhecida pelo Recorrente desde o princípio, enquanto o Recurso Voluntário contesta o valor residual mantido na infração 4.

Inicialmente aprecio o Recurso de Ofício. Constatado que o valor desonerado totalmente na segunda infração (R\$81.167,42) decorreu de apreciação de um informe da Procuradoria Geral do Estado, que firmou entendimento no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, de que não há repercussão tributária nas transferências internas e por isto não cabe o lançamento. Como a infração decorreu de transferências internas todo o valor lançado foi julgado improcedente, não havendo mesmo qualquer reparo a fazer à decisão de piso. Infração 2 improcedente.

No caso da infração 3, os próprios autuantes identificaram os recolhimentos do ICMS pertinentes ao exercício de 2011, e reconheceram assim as razões da defesa, e a Infração é procedente em parte, restando exigível os valores relativos ao exercício de 2010, que totalizam R\$9.864,83. Também não merece reparos sendo mantida a procedência parcial do julgamento de piso. Infração 3 procedente em parte.

Já o Recurso Voluntário se deve à manutenção parcial da infração 4, em que o Recorrente não se conforma com a procedência parcial; de um valor inicialmente lançado, de R\$62.207,43 foi reduzida no julgamento de piso para R\$39.365,61. O Recorrente pede diligência para rever esta infração, sem, contudo apresentar demonstração em cálculo, de forma pontual, do erro que diz existir no resultado encontrado na diligência efetuada, e que reduziu o lançamento inicial, e assim denegou o pedido de diligência.

Em preliminar de nulidade, o Recorrente aduz que não há correspondência entre a descrição da infração e o enquadramento efetuado. Enquadramento Artigo 2º e 3º do Decreto nº 8.205, que tratam do diferimento do imposto nas aquisições do ativo, para o momento da desincorporação e da dilação de prazo para até 72 meses do saldo devedor das operações próprias incentivadas do programa DESENVOLVE.

A descrição da infração fala em recolhimento a menos do 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. Embora não guarde perfeita consonância com o art. 3º do Decreto nº 8.205, que se reporta à dilação, mas não ao valor da determinação da parcela sujeita à base de cálculo, é certo que o legislador ao descrever as possíveis infrações não coloca de forma detalhada e direta minuciosamente cada obrigação passível de descumprimento, mas é certo que ao ser concedido o benefício, fica a empresa obrigada ao pagamento do exato valor devido dentro das regras do benefício.

O descumprimento por pagamento a menos, obviamente está sujeita ao lançamento de ofício e isto está perfeitamente descrito. Uma parte do imposto é pago no prazo normal, e outra parte se submete à dilação do prazo permitida pelo benefício, e se o contribuinte erra na determinação do valor apurado, acaba por dilatar o pagamento de valor maior que o permitido e é isto que foi perfeitamente descrito.

A nulidade neste caso não é possível, conforme deixa claro o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, pois quanto a eventual falha no enquadramento, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal não deixa qualquer dúvida quanto à manutenção da infração desde que a descrição do fato e as provas apresentadas guardem correspondência, conforme transcrito abaixo:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*

Não pode prevalecer a forma da norma sobre o conteúdo da infração, uma vez que nestes casos sendo o fato imputado descrito com perfeita compreensão, não há qualquer impedimento do contribuinte em se defender, podendo provar não ter cometido a infração imputada. Não se constata qualquer prejuízo à defesa no caso em lide. Assim, denego a preliminar de nulidade.

No mérito, o questionamento é que não se sabe que parcela teria sido incluída indevidamente no cálculo do benefício; que desenvolveram fórmulas próprias e inéditas de determinação de base de cálculo, e o Recorrente alega que se apurou SALDO CREDOR nos períodos autuados, e não há que se falar em recolhimento de tributo em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade disposto na Constituição.

Importa destacar que o fisco não admite formulas próprias ao sabor do entendimento do autuante, mas mediante as fórmulas estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006.

Para que não pairassem dúvidas sobre a metodologia de cálculo do autuante, às fls. 244 o Auto de Infração foi convertido em diligência à ASTEC para que se averiguasse o método de apuração do imposto, se estava em consonância com a Resolução 152/2006 e com a Instrução Normativa nº 27/09.

A diligência de fato atestou que não se obedeceu criteriosamente à instrução normativa, fato reconhecido pela autuante quando se manifestou à fl. 297, em que se comprovou o equívoco na apuração dos meses em que o resultado apresentava saldo credor das operações próprias, cujos valores não foram absorvidos no débito do saldo devedor das operações de terceiros.

Além disso, o próprio diligente à fl. 252, destaca que considerou o referido saldo credor como decorrente da atividade não incentivada e como tal, aplicou-se o que preconiza o item 3 da



Instrução Normativa nº 27/09, ou seja, utilizou-se tal valor para abater do montante do saldo de ICMS normal a recolher nos mês de janeiro e fevereiro de 2010 e que com relação aos saldos credores apurados ao longo do levantamento fiscal (abril, setembro, outubro, novembro, dezembro de 2010 e outubro, novembro e dezembro de 2011).

Tais saldos credores são oriundos de operações incentivadas e como tal aplicou-se o que determina o item 4 da Instrução Normativa nº 27/09, isto é, os referidos valores foram abatidos dos montantes dos saldos devedores mensais passíveis de incentivo pelo DESENVOLVE, nos meses subsequentes.

Assim, tomando-se como exemplo, o mês de fevereiro de 2010, à fl. 261, o demonstrativo aponta que o SDM – saldo devedor mensal apurado foi de R\$40.060,93. O DNVP – débitos não vinculados ao projeto (incentivos) foi de R\$29.411,17 e o CNFP - créditos não vinculados ao projeto (incentivo) foi de R\$254,65, sendo o saldo apurado de operações não incentivadas, de R\$29.156,52. Contudo, o saldo de operações incentivadas neste mês é de R\$10.904,41, e sendo dilatada a parcela de 90% (R\$9.913,97), o valor não dilatado resulta em apenas R\$1.090,44.

Ao se apurar o saldo de ICMS, foi considerado então o saldo devedor de R\$40.060,93, reduzindo-se a parcela dilatada (R\$9.813,97), obtendo-se então o saldo de ICMS normal pela diferença dos dois valores, de R\$30.246,96. A este valor devedor, foi adicionado o crédito de atividades não incentivadas, de R\$6.979,33, resultando em ICMS a recolher, de R\$23.307,86 (30.246,96 – 6.979,33) e o valor recolhido foi de apenas R\$3.307,86, o que resultou no lançamento de R\$19.959,77.

Portanto, não tem razão o Recorrente quando diz que se houve saldo credor no período autuado, não deveria ser lançado o ICMS. Não foi demonstrado que mês teria havido saldo credor de forma a não resultar em nenhum valor a pagar. Compulsando os documentos acostados ao processo não foi possível verificar qualquer lançamento em mês com saldo credor.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com redução da infração 4 para o valor final de R\$39.365,61, conforme decisão de piso, mantendo a PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração. Mantida a decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0301/14-4**, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.313,44**, 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, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS