

PROCESSO - A. I. Nº 232884.0006/17-9
RECORRENTE - NORSA REFRIGERANTES S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0171-03/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/06/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0089-11/18

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. Afastada preliminar de nulidade. Indeferido pedido de perícia. Comprovado o erro de determinação da parcela não dilatável do ICMS em relação ao PROGRAMA DESENVOLVE em desobediência à Portaria nº 27/2009 e Resolução DESENVOLVE Nº 69/2006. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/04/2017, o qual exige ICMS no valor de R\$810.892,02, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 03.08.04 – “Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.

Apurado em desacordo com a Instrução Normativa nº 27/2009, n.º 50/10, 47/2011 e 28/2012, conforme Demonstrativo de Débito do ICMS DESENVOLVE, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregue ao Contribuinte.” No valor de R\$810.892,02. Relativamente aos meses de 30/04/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 30/11/2012, e 31/12/2012.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, com base nos fundamentos abaixo colacionados, *in totum*:

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Analizando as proposições pela nulidade do feito e verificando inicialmente a alegação quanto a falta de apresentação pela fiscalização da Ordem de Serviço - OS nº 502199/17, fato que aduz a defesa inviabilizou a verificação quanto a atividade a que o Autuante estava designado para promover e ainda se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado, verifico a prima facie que não se trata de situação fática da qual se possa subsumir interpretação passível de enquadramento no Art. 18 do REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RPAF, posto que o referido documento está relacionado a atividade funcional do Autuante e à sua relação com a SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA - SEFAZ-BA, e considero ainda que as atividades descritas na OS não são determinantes, podendo o Autuante, justificadamente, aumentar ou reduzir o escopo, inclusive quanto a extensão dos períodos fiscalizados. Como também, devo registrar que não existe obrigatoriedade de apresentação da OS pela fiscalização, trata-se de documento restrito à operacionalidade interna da SEFAZ.

Tanto é assim que não consta dos elementos necessários de composição do auto de infração previsto no art. 39 do RPAF, e como repercussão jurídica para a Impugnante apenas consta o benefício de recolhimento espontâneo que no caso em tela sequer se configurou.

Afasto também o argumento quanto a necessidade da descrição das operações beneficiadas para comprovar que a Impugnante calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, pois esta exigência é perfeitamente suprida pela recomposição das entradas e saídas a partir do CÓDIGO FISCAL DAS OPERAÇÕES - CFOP,

código que se presta a aquele desiderato, o que torna absolutamente desnecessária a relação produto a produto, operação a operação, para os fins da auditoria levada a cabo pelo Autuante, pois para a necessária identificação de cada operação considerada como incentivada ou não, é bastante apenas as informações quanto ao produto e ao CFOP.

Verifico também não haver incerteza quanto ao prazo previsto no Art. 196 do CTN, posto que as fls 6 é possível observar o início da fiscalização aos dias 10/04/17 enquanto que a lavratura do auto de infração em tela ocorreu em 25/04/17, como também, pelo mesmo motivo, verifico descaber a alegação de descumprimento pelo Autuante das exigências do art. 28, § 1º do Decreto nº 7.629/99.

De nosso exame restou observado também pelo Autuante o teor do art. 142 do CTN, quanto a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, da matéria tributável, quanto a demonstração do cálculo do imposto devido e dos períodos objeto da exação.

Preliminarmente, portanto, afasto a arguição de nulidade tendo em vista que a defesa não trouxe aos autos elementos que, conforme Art. 18 do REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RPAF configurassem a ocorrência de decisões não fundamentadas; de atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente, ou de atos praticados ou decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Ao contrário, verifiquei que o lançamento de ofício contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator configurando inequivocadamente a legitimidade passiva. De forma que todos os elementos suficientes para cognição acerca do lançamento do crédito tributário em questão constam dos autos e dispensam perícia técnica ou revisão fiscal por estranho ao feito.

Examinando o mérito verifico que foram observadas as regras da Portaria 69/2006, que habilitou a Impugnante aos benefícios do DESENVOLVE, e que assiste razão ao Autuante quanto ao procedimento de cálculo do incentivo a partir dos CFOPs para determinação da parcela sujeita a dilação prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, esta é a conduta de auditoria esperada para o caso em tela. É exatamente para identificar as operações que merecem atenção fiscal, a exemplo das operações objeto de dilação ou não do recolhimento do ICMS no PROGRAMA DESENVOLVE, que se prestam os CFOPs. Portanto, não subsiste a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal deveria demonstrar o erro na determinação da parcela incentivada produto a produto, operação a operação de outra forma que não a partir da classificação fiscal das operações através dos CFOPs. Verifiquei que todos os CFOPs utilizados no cálculo do Autuante estão pertinentes com a previsão da Portaria 69/2006 para fins do benefício em questão.

Não observo nos autos comprovação pela Impugnante quanto à ocorrência de comercialização de produtos sujeitos ao benefício (produção própria) utilizando CFOP's não passíveis de serem vinculados ao benefício. Porquanto, o mesmo produto de fabricação própria pode ser comercializado a partir dos CFOPs 5.900 e 6.900 (Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços), operações não beneficiadas pelo DESENVOLVE.

Quanto a descon sideração no levantamento fiscal da parcela relativa ao ICMS diferido, cujo recolhimento foi realizado um ano após os períodos de competência pela Impugnante, com a redução de 90% estabelecida na legislação, verifico que assiste razão ao Autuante quando realizou a recomposição dos cálculos da parcela incentivada sem deduzir os valores recolhidos a título da parcela diferida. Trata-se de repercussão natural, se a Impugnante errou ao apurar o benefício da dilação repercutindo em recolhimentos a menos do ICMS não sujeito à parcela dilatada, nos meses de abril, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2012, esse erro, com certeza, repercutiu no recolhimento a mais da antecipação do recolhimento do ICMS dilatado. Todavia, esta parcela paga a mais deverá ser objeto de pedido de restituição após o deslinde da presente demanda e o recolhimento do respectivo crédito reclamado.

Verifiquei que a apuração do débito se deu em obediência à Instrução Normativa Nº 27/2009, conforme os demonstrativos de folhas 9 a 17, a partir dos CFOPs das operações, conforme determina a referida portaria.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da multa aplicada no patamar de 60% do imposto, afasto a possibilidade de redução ou exclusão desta, posto não haver competência desta JJF para este expediente quando a multa derivar de falta de pagamento do imposto, conforme inteligência do Art. 158 do RPAF.

Portanto, considerando que a Impugnante não apresentou argumentos nem cálculo fundamentado que demonstrassem que o valor exigido está em desacordo com a Instrução Normativa Nº 27/2009, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste auto de infração nº 232884.0006/17-9 que exige o Crédito Tributário decorrente da não obediência dos procedimentos prescritos na referida Instrução Normativa no valor de R\$ 810.892,02, mais acréscimos moratórios e multa.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, apresentando as razões que segue:

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e faz um breve relato dos fatos.

Preliminarmente, invoca a preliminar de nulidade pela inexistência de Ordem de Serviço que

permita identificar o prazo para conclusão da fiscalização, sendo este documento imprescindível para que o administrado possa aferir a legitimidade da atuação do Fiscal.

Defende a aplicação do artigo 18 do RPAF, pois se tratando de documento essencial à aferição da legalidade da ação fiscal, sem o qual não há como exercer o amplo direito de defesa, a ausência da Ordem de Serviço deve gerar nulidade, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF.

Cita decisões do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE) e do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará neste sentido.

Afirma haver também nulidade da autuação pela preterição do direito de defesa em face da ausência de comprovação precisa da infração, sendo este um vício insuperável.

Informa que o Autuante não junta ao Auto de Infração a descrição das operações beneficiadas para comprovar que o Recorrente calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, apenas apresentado a recomposição das entradas e saídas a partir do CFOP das operações, o que não permite alcançar os erros por ele identificados, já que o benefício foi concedido à Impugnante para fabricação de refrigerante e não por CFOP da operação.

Por isso, entende que se faz necessário identificar cada operação considerada como incentivada ou não incentivada. Não sendo possível segregar apenas considerando o produto ou o CFOP. Assim, a recomposição apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Cita pronunciamentos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) em casos análogos, concluindo que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Ademais, o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Apresenta entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) nos acórdãos 3ª CJF Nº 0384-12/02 e ACÓRDÃO JJF Nº 2027/00 no sentido da nulidade por cerceamento de defesa em face da incerteza quanto à liquidez do lançamento.

No mérito, aponta a improcedência da autuação, pois não merecem respaldo as afirmações do acórdão de origem no sentido de validar o procedimento realizado pelo Fiscal de considerar as operações por CFOP, e não pelos produtos efetivamente comercializados.

Reitera que, se o benefício foi concedido à Recorrente para produtos de fabricação própria, e não pelo CFOP's das operações, a consideração das operações por CFOP's desconsidera que uma parcela dos produtos comercializados pela Impugnante é recebida em transferência de outras filiais, devendo ser excluídas do benefício, bem como que a saída de produto fabricado na unidade autuada pode ser registrada nos mais diversos CFOP's.

Assim, o incentivo usufruído pelo Recorrente diz respeito unicamente à linha de produção própria de refrigerantes, industrializada diretamente por sua unidade localizada em Simões Filho/BA, ora autuada.

Condena a metodologia empregada pelo Fiscal de segregar as operações por CFOP's e não produto a produto, operação a operação, uma vez que tal apuração resulta por desconsiderar produtos que, a despeito de serem comercializados por CFOP's não vinculados ao benefício, são efetivamente de produção própria, e fazem parte do benefício.

É o caso dos produtos comercializados nos CFOP's 5.900 e 6.900 (Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços), que contêm produtos da linha de produção própria da Impugnante, cujos CFOP's estão desvinculados do benefício.

Apresenta demonstrativo de crédito anexado ao Auto de Infração que, apesar de não especificar

quais documentos fiscais e produtos estão sendo autuados, revela que o Fiscal considerou o cálculo do benefício a partir da fixação dos CFOP's. Deste modo, se os produtos constantes das notas fiscais estão identificados, não pode o Fiscal valer-se do CFOP das operações para induzir erro na parcela incentivada, especialmente porque o Recorrente comercializa produtos incentivos e não incentivados.

Assevera, inclusive, que não merece respaldo a afirmação do acórdão quanto à observância do procedimento fixado na Portaria nº 69/2006, eis que o Fiscal considera vários CFOP's ressalvados pela legislação estadual, tais como 1.152 e 2.152 - Transferência para comercialização -; 2.102 - Compra para comercialização.

Nesta senda, frisa que a metodologia empregada pelo Fiscal no caso, não serve ao levantamento da parcela incentivada, sendo contrária até mesmo à previsão contida na própria regulamentação do Estado.

Ademais, afirma que também não pode prosperar a argumentação do acórdão quanto ao desprezo do valor recolhido a título da parcela do ICMS diferida, eis que o Recorrente comprovou que o Fiscal desconsiderou o valor recolhido a título da parcela do ICMS diferida, cujo recolhimento foi realizado um ano após os períodos de competência.

Informa que o acórdão não discorda disso, mas entende que a parcela paga deverá ser objeto de pedido de restituição, o que beira ao absurdo.

Assim, a insinuação de que o Recorrente deverá buscar a restituição dos valores pagos figura providência inadmissível, pois além de agredir todo o ordenamento jurídico, ignora o bom senso, situação inadvertidamente perniciosa não só à Empresa/contribuinte, como lesiva ao próprio direito, entendimento linear em diversos julgados, apresentados no bojo recursal.

Repete não haver dúvida que os valores foram desconsiderados, tomando o Recorrente como exemplo o cálculo apresentado pelo Fiscal para a competência de abril/2012, onde o Fiscal encontra uma diferença positiva do saldo recolhido do ICMS "financiado" no montante de R\$8.719,66 (oito mil, setecentos e dezenove reais e sessenta e seis centavos), que não foi abatido do suposto saldo de imposto a recolher no total de R\$87.196,64 (oitenta e sete mil cento e noventa e seis reais e sessenta e quatro centavos).

Ato contínuo dispõe sobre a desproporcionalidade da multa aplicada e clama pela aplicação do art. 112, do CTN, uma vez que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida, já que, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Por fim, o Recorrente REQUER:

1. Seja dado provimento ao presente Recurso, para que seja decretada a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração sub examine, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal;
2. Caso não seja esse o entendimento, eventualmente requer que a multa proposta seja cancelada ou, no mínimo, reduzida.
3. Requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).
4. Protesta e requer também por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lúdima JUSTIÇA!

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto objetivando a reapreciação do quanto decidido em primeira instância, tendo o Auto de Infração sido julgado totalmente Procedente.

Inicialmente informo que não merece qualquer reparo a decisão da Junta de Julgamento Fiscal,

tendo em vista que o Recurso Voluntário apresentado tão somente repisou os termos da impugnação inicial, sem apresentar nenhuma informação nova que pudesse alterar o entendimento já exposto.

Quanto a preliminar de nulidade por inexistência de Ordem de Serviço que permita identificar o prazo para conclusão da fiscalização, ressalto que este é um controle interno da fiscalização, não sendo obrigatória a ciência do contribuinte fiscalizado.

Ademais, a fiscalização em comento teve início em 10/04/2017, sob a OS nº 502199/17 (fl. 06), tendo sido o contribuinte intimado para apresentação de livros e documentos no mesmo dia (fl. 07), sendo lavrado o Auto de Infração em 25/04/2017, ou seja, 15 dias depois do início da fiscalização.

Os julgados apresentados pelo contribuinte no bojo recursal dizem respeito a nulidade processual quando o contribuinte não é informado da prorrogação do prazo para prolongamento da fiscalização, o que não ocorreu no caso em apreço.

Ademais, como bem explica o julgador de piso, *tal documento está relacionado a atividade funcional do Autuante e à sua relação com a SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA - SEFAZ-BA.*

Deste modo, não incorreu a fiscalização em nenhum dos incisos do art. 18 do RPAF/99 que enseje em nulidade da presente autuação.

Nulidade superada.

Quanto à nulidade por preterição do direito de defesa em face da ausência de comprovação precisa da infração, entendendo o recorrente que o autuante calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, apenas apresentado a recomposição das entradas e saídas a partir do CFOP das operações, o que não permite alcançar os erros por ele identificados.

Ora, conforme se depreende dos autos, não incorreu em falha o uso do CFOP das operações para a discriminação do imposto devido, uma vez que a identificação de operação por operação, produto por produto, como deseja o Recorrente, se torna despicienda, já que o CFOP também identifica cada operação considerada como incentivada ou não.

Consta esclarecer que CFOP é a sigla de **Código Fiscal de Operações e Prestações**, das entradas e saídas de mercadorias, intermunicipal e interestadual, sendo um código numérico que identifica a natureza de circulação da mercadoria ou a prestação de serviço de transportes.

Assim, a autuação incorreu conforme dispõe o art. 142 do CTN e não ao contrário deste, uma vez que foram devidamente observados e discriminados os fatos geradores, a matéria tributável, o cálculo do imposto devido e os períodos cobrados.

Nulidade não acatada.

No mérito, o Recorrente condena a metodologia empregada pelo Fiscal de segregar as operações por CFOP's e não produto a produto, operação a operação, uma vez que tal apuração resulta por desconsiderar produtos que, a despeito de serem comercializados por CFOP's não vinculados ao benefício, são efetivamente de produção própria, e fazem parte do benefício, como é o caso dos produtos de CFOPs 5.900 e 6.900 (Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços), que contêm produtos da linha de produção própria do Recorrente, sendo que estes estão desvinculados do benefício.

Em que pese os esforços do Recorrente em desconsiderar a sistemática adotada pela autuação, compulsando os autos, verifiquei que toda a procedimentalidade está em conformidade com a Portaria 69/2006.

Neste passo, o autuante, em informação fiscal apresentada, deixou claro que tal procedimento adotado está em conformidade com a Instrução Normativa nº 27/09 que determina o uso dos CFOPs das operações, informando, inclusive que foram excluídas as operações de saídas das mercadorias próprias (produzidas no estabelecimento) e levadas à coluna "revenda" as que o contribuinte adquire de terceiros e comercializa.

Demonstra claramente que não foram consideradas no cálculo realizado operações vinculadas ao incentivo fiscal efetivamente as mercadorias que o contribuinte adquiriu para revenda, sendo este o procedimento adotado na apuração do cálculo do ICMS passível de dilação.

Resta patente que a conduta da auditoria adotada em total consonância com o determinado pela Portaria.

Portanto, cito trecho do voto da Junta, o qual esclarece que a utilização do CFOP “*É exatamente para identificar as operações que merecem atenção fiscal, a exemplo das operações objeto de dilação ou não do recolhimento do ICMS no PROGRAMA DESENVOLVE, que se prestam os CFOPs. Portanto, não subsiste a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal deveria demonstrar o erro na determinação da parcela incentivada produto a produto, operação a operação de outra forma que não a partir da classificação fiscal das operações através dos CFOPs.*”.

Ademais, quanto ao pedido de desconsideração da parcela relativa ao pagamento diferido, esta alegação encontra-se em dissonância com a autuação, uma vez que a autuação, como informou o autuante, apurou e exige o valor do ICMS DESENVOLVE recolhido a menor não passível de dilação, cujo código da receita é 0806, sendo que o ICMS DESENVOLVE cujo benefício foi alcançado pelo contribuinte é de receita sob o código 2167, passível de restituição, conforme dispõe o RPAF/99.

Deste modo, determinação da Junta de Julgamento Fiscal quanto ao pedido de restituição após finalizada a instrução deste PAF é o meio possível de recolhimento do crédito questionado, não tendo pertinência a crítica do recorrente em relação a esta determinação.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da multa aplicada, este Colegiado não tem competência para se debruçar sobre a materialidade da questão, conforme dispõe o art. 158 do RPAF/99.

Ademais, imperioso destacar que, caso o recorrente possuía provas concretas que tenham o condão de modificar a decisão, é cabível o Controle de Legalidade junto à PGE/PROFIS para a apreciação de tais elementos.

Em relação à aplicação do *in dubio pro contribuinte*, a autuação realizada não inspirou incertezas ou dúvidas que ensejassem na aplicação de tal instituto determinado no art. 112 do CTN.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0006/17-9**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$810.892,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS