

PROCESSO - A. I. Nº 207140.0006/17-0
RECORRENTE - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0115-03/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08/02/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0011-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a manutenção de crédito fiscal quando da saída de produtos sem tributação, aplicada a proporcionalidade prevista no art. 312, do RICMS-BA/12. O Autuado não elide a acusação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 3ª JF Nº 0115-03/18, que julgou Procedente Auto de Infração nº 207140.0006/17-0, lavrado em 26/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$983.637,60, com aplicação de multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso II, do art. 42, Lei nº 7.014/96, em razão das seguintes irregularidades:

***Infração 01 - 01.05.02.** Falta de estorno de crédito Fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, nos meses de janeiro de 2013, a janeiro 2015.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

De plano, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço OS e do Termo de Início de Fiscalização.

No que diz respeito a não apresentação da OS, observo que inexistente qualquer exigência expressa para apresentação da OS ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade. Ademais, os dados atinentes à OS constam expressamente do Auto de Infração à fl. 01, propiciando ao Autuado, no caso de eventual dúvida a ela se referir.

Em relação ao Termo de Início de Fiscalização deve ser esclarecido que também a sua ausência no Auto de Infração não é motivo de nulidade, uma vez que de forma expressa o inciso II, do art. 28, do RPAF-BA/99, indica que a emissão e entrega do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, como o constante à fl. 06, devidamente assinado pelo preposto do Autuado, dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Portanto, não há que se falar em nulidade pela ausência desse termo como aduz a Defesa.

Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39, do RPAF-BA/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

Nos termos expendidos, considero ultrapassadas as questões preliminares de nulidade suscitadas pelo defendente.

O defendente arguiu a necessidade de realização de diligência ou perícia técnica para a elucidação dos fatos. Em relação a esta solicitação, cabe de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar suas alegações, sendo

inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Assim, no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Portanto, fica indeferido o pedido de diligência e perícia técnica com fulcro no art. 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, do RPAFBA/99.

No mérito, a autuação imputa ao sujeito passivo a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, conforme demonstrativos acostados às fls. 06 a 30 e CD, fl. 48.

O sujeito passivo impugnou a autuação, com base no argumento de que a metodologia aplicada para apuração da exigência fiscal não considerou o consumo efetivo dos produtos na industrialização, uma vez que o Autuante aplicou a proporção entre as saídas “não tributadas” versus “total das saídas” para apropriar o crédito exigido na autuação.

O Autuante, ao proceder à informação fiscal, esclareceu que não faz parte da exigência fiscal valores de imposto relativos ao estorno de crédito de qualquer operação de entrada de farinha de trigo.

Explicou que a vedação parcial ao crédito fiscal utilizado pelo Impugnante refere-se a operações de entradas de insumos denominados pré-mistura para a fabricação de bolos além de ovos pasteurizados, leites, fermentos, margarinas, aditivos, etc., cujas saídas de produtos resultantes da panificação ocorreram com e sem incidência do ICMS. Frisou que, da mesma forma, houve também o impedimento parcial ao direito ao crédito do imposto relativo às entradas de produtos acabados no estabelecimento, a exemplo de Bolo África, Bolo Bombom, Broa de Milho, Brioches, Panetones, Pizzas dentre outras, proporcional das respectivas operações de saídas sem tributação do ICMS.

A legislação de regência da matéria ora em lide é veiculada pelo teor do art. 312, do RICMS-BA/12, in verbis:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I – [...]

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.”

Depois de compulsar as peças que compõem a acusação fiscal, constato que, diante da expressa determinação regulamentar da metodologia para que o cálculo do estorno seja realizado de forma proporcional, assiste razão ao Autuante que efetuou a apuração dos estornos de maneira consentânea com a previsão regulamentar.

Nestes termos, entendo não merecer reparo a apuração que resultou na exigência fiscal objeto da autuação.

Logo, não deve prosperar o argumento da defesa, ao aduzir de que o cálculo do estorno deveria ser realizado no consumo efetivo dos produtos.

Face ao exposto, a Infração está caracterizada.

Por fim, o pedido da redução da multa aplicada relativa à obrigação principal, foge à competência desta Junta por falta de previsão normativa. Quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa aplicada, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, mas, tão-somente, efetuar o controle de legalidade, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, e é certo que as multas aplicadas se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei no 7.014/96, conforme se infere da capitulação legal.

Portanto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

A Recorrente descreve os fatos que ensejaram a autuação, informando que trata-se de Auto de Infração lavrado pela ora Recorrente, em virtude de supostas infrações relativas ao ICMS, impondo-lhe assim “débito” no valor total de R\$983.637,60 (novecentos e oitenta e três mil, seiscentos e trinta e sete reais e sessenta centavos).

Informa que em razão da improcedência da acusação, a Recorrente apresentou no prazo legal a

respectiva defesa administrativa, pugnano em preliminares pela nulidade da acusação, e no mérito, pela total improcedência, tendo em vista que a metodologia empregada pelo Fiscal não se presta ao fim colimado, no que seu levantamento incorre em erro de concepção.

Diz que para a sua surpresa, no entanto, teve seu pleito negado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que, indeferindo de plano o seu pedido de perícia, ratificou todos os termos da atuação efetivada, validando o crédito constituído sem maiores considerações.

Afirma que tal decisão, no entanto, resulta por incorrer nos mesmos equívocos cometidos pelo Auditor Fiscal quando do momento da respectiva atuação, além de cercear o direito à ampla defesa, consoante restará a seguir demonstrado.

Preambularmente, pugna pela nulidade pela inexistência de Ordem de Serviço que permita identificar o prazo para conclusão, entendeu o acórdão recorrido que a não apresentação da ordem de serviço não gera nulidade no procedimento efetivado pelo Fiscal autuante, pois esta formalidade não está expressamente prevista no RPAF/BA, como ato essencial ao procedimento.

Assevera que nisso incorreu em grave equívoco.

Declara que a ausência de Ordem de Serviço impede a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Bem como, inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Enfatiza que não se trata tão somente de documento relacionado com a atividade funcional do autuante, mas sim de documento de controle dos atos administrativo pelo Administrado, a fim de aferir a legalidade do ato da Administração, como bem pontua Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *“Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite”* (2012; p. 65). Sendo o Autuante um preposto da Administração, faz-se necessário aferir a legalidade dos seus atos. E a análise da Ordem de Serviço é necessária justamente a esse fim, oportunizando ao contribuinte saber se o Autuante agiu de conformidade com aquilo que lhe foi designado.

Registra que se o Decreto nº 7.629/99, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, cabe ao Auditor demonstrar que agiu dentro do prazo estabelecido na Lei. E a Ordem de Serviço é o documento necessário a essa demonstração.

Assevera, que ao contrário do entendimento do acórdão, apesar de não haver regramento expresso quanto à nulidade pela não apresentação da Ordem de Serviço, ela decorre da interpretação sistemática dos dispositivos, especialmente da regra do artigo 18, do RPAF, pois se tratando de documento essencial à aferição da legalidade da ação fiscal, sem ele não há como exercer o amplo direito de defesa. Por isso, a ausência da Ordem de Serviço deve gerar nulidade, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF.

Enfatiza que atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco se sujeitar, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (art. 142, parágrafo único, do CTN), trazendo que Nesse sentido, está o entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), cujas ementas reproduz.

Observa que a Ordem de Serviço é o único documento que permite aferir a regularidade da ação fiscal. A despeito de não estar enumerada como pressuposto essencial do Auto de Infração, sua apresentação ao contribuinte é consectária da interpretação sistêmica da legislação estadual (RPAF/BA), pois só por ela é possível aferir se o Autuante adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal.

Assinala que em momento algum o acórdão atesta a existência da Ordem de Serviço. Busca

demonstrar durante toda argumentação uma suposta desnecessidade de apresentação da mesma.

Assim, traz que é forçoso concluir pela declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Traz ainda, a Nulidade do Julgamento pela Preterição do Direito à Ampla Defesa, informando que Consoante consta no voto da decisão combatida, o julgamento realizado pela instância originária negou o pedido esboçado pela Recorrente no sentido da realização de perícia e/ou diligência para averiguação dos fatos. E com isso, fundou-se em evidente nulidade, já que preteriu claramente o direito à ampla defesa, esboçado na Constituição.

Registra que, foi devidamente demonstrado pela Recorrente que a autuação foi realizada com base numa metodologia que não correspondente ao fim colimado pelo Autuante, já que, a aplicação de um percentual legítimo de crédito a partir da proporção entre saídas não tributadas versus saídas totais, não permite segregar a quantidade de insumos que, de fato, foi empregada na confecção de pães e bolos, sujeitos à não tributação.

E com isso, destaca que acabou por presumir uma realidade que não condiz com a situação fática enfrentada pela Recorrente, constituindo crédito tributário por presunção, burlando até mesmo a própria previsão normativa estadual, que impõe a distinção pela fiscalização dos dados indispensáveis à constituição do montante do crédito tributário, apurado com liquidez e certeza (art. 18, “a” e § 1º, RPAF/BA).

E em razão desses fatos, afirma que a realização de perícia e/ou diligência é a única forma de elidir a presunção juris tantum das alegações estampadas pelo Auditor, não havendo outra forma de ratificar as informações por ele prestadas, diante da peculiaridade técnica da situação.

Informa que, tal pedido foi indeferido pela instância de origem, que entendeu não ser necessária a realização da perícia, bem como que a Recorrente não demonstrou a necessidade da perícia com fundamentos cabais.

Aduz que não há como assentir entendimento diverso, porque se trata no caso de Auto de falta de estorno de crédito fiscal, onde, diante de todas as alegações da Recorrente, a questão deve ser resolvida com a realização de perícia/diligência, a fim de esclarecer todos os pontos controvertidos.

Traz que, ao contrário do que indica a instância de origem, a Recorrente demonstrou ao longo de sua defesa os motivos que fundamentam seu pleito de perícia técnica.

Sentencia que não provendo o pedido esboçado pela Recorrente, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal resultou por afrontar o direito ao devido processo legal e ampla defesa, já que a realização de perícia se compõe da única prova capaz de dissipar todas as dúvidas e equívocos cometidos durante o processo administrativo fiscal. Por isso que é o inciso LV, art. 5º, da Carta Magna, consagra que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa”*, o que justifica o retorno do processo a Instância Inferior para que seja procedida a perícia ou diligência solicitadas anteriormente.

Acrescenta que é certo que o Processo Administrativo Fiscal prima pela promoção da legalidade dos atos administrativos, tal qual a preconização ditada pelo art. 5º, II, c/c, art. 150, II, da Carta Política de 1988. Decorre justamente desse primado a observância do princípio da Verdade Material em todos os seus atos, devendo a autoridade julgadora buscar a realidade dos fatos exatamente como ocorrida, seja nos procedimentos fiscalizatórios, seja na apuração e lançamento dos seus créditos.

Informa que em razão desse Princípio é que poderá o julgador determinar a realização de diligências e perícias fiscais, validando o seu livre convencimento de acordo com a situação fática efetivamente ocorrida. Nesse tocante, a Verdade Material apresenta-se como forma de

garantia de outros princípios inerentes aos processos administrativos e/ou judiciais, como o Contraditório, a Ampla Defesa, e o Devido Processo Legal, podendo ser qualificado como um “sobre princípio” inerente à validade de todos os atos administrativos formalizados no processo fiscal.

Informa ainda, que no caso dos autos, o indeferimento da perícia requerida, além de burlar claramente a garantia da ampla defesa constitucionalmente assegurada, resta igualmente por violar o princípio da Verdade Material ao qual deve está adstrita a Administração, eis que a realização de perícia e/ou diligência fiscal é única forma de dissipar todas as dúvidas e incertezas sobre a constituição do crédito tributário, sendo mesmo imperiosa a sua efetivação.

Informa que a jurisprudência reconhece o mesmo entendimento aqui encampado, cujo teor transcreve.

Traz que, apesar de o acórdão dispor a todo momento que deve ser preservada a verdade material, indefere a perícia solicitada, o que torna sua fundamentação contraditória em suas próprias conclusões, além de manifestamente contrária à ampla defesa e ao contraditório.

Afirma ser evidente a necessidade de realização de perícia e/ou diligência para averiguação dos fatos, subsiste sem embargo a violação cometida pela instância de origem, pelo que requer a Recorrente seja determinada a nulidade do julgamento e a consequente baixa dos autos em diligência, a fim de que seja realizada a perícia solicitada, no exato contexto especificado na peça de Impugnação.

Traz ainda, a improcedência do Auto de Infração em razão da tributação, ainda que antecipada, dos produtos fabricados pela Recorrente, conforme dito, a autuação fiscal imputa à Recorrente a prática de infração consistente em deixar de efetuar estorno de crédito do ICMS, relativo a operações de saídas não sujeitas a incidência do imposto.

Informa que, o Autuante entende que os “bolos, pizzas, panetones, brioche, açúcar” são empregados na confecção de produtos de confeitaria, com saída sem tributação, razão pela qual o crédito fiscal dos insumos teria que ser estornado.

Afirma que a premissa do Autuante está equivocada por um motivo simples: os produtos fabricados pela Recorrente não são isentos ou não tributados, mas sujeitos à substituição tributária, razão pela qual tiveram o seu ICMS correspondente recolhido de forma antecipada.

Enfatiza que tal fato também não foi observado pela instância de origem, que apenas validou o procedimento adotado pelo Fiscal, sem analisar a natureza jurídica dos produtos envolvidos.

Informa que tal situação jurídica de modo algum significa ou equipara as saídas de tais mercadorias com as isentas ou não tributadas. Muito pelo contrário, tendo em vista que toda a carga tributária foi cobrada antecipadamente, e o respectivo imposto efetivamente pago.

É nesse ponto informa que o Fiscal Autuante se equivoca.

Conclui que, as operações como bolos, tortas, etc., sujeitas ao ICMS-ST, são tributadas. A diferença entre as consideradas pelo Fiscal (sujeitas ao regime normal) e essas (sujeitas ao ICMS-ST) é tão somente o momento do pagamento, mas em ambos os casos há indubitavelmente a tributação.

Informando que é isso que prevê o Protocolo ICMS 46/2000, que dispõe sobre a harmonização da substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, pelos Estados signatários, integrantes das Regiões Norte e Nordeste, reproduz a primeira e segunda, trazendo que tal protocolo foi internalizado na legislação estadual.

Observa que as operações internas com os derivados do trigo, dentre os quais estão os produtos fabricados pela Recorrente (bolos, tortas, etc.), são tributadas quando da entrada da referida matéria-prima no Estado da Bahia, liberando as saídas subsequentes.

Enfatiza que o Autuante apenas exige o estorno do crédito por entender que as mercadorias

produzidas pela Recorrente não eram tributadas. Comprovando-se que a tributação, de fato, foi realizada, ainda que de forma antecipada, cai por terra a fundamentação do Auto de Infração.

Ou seja, o Fiscal entende como isentas ou não tributadas as saídas dos produtos feitos na padaria da Recorrente (de confeitaria), quando, em verdade, tais produtos se enquadram na sistemática de trigo e derivados, que são tributados antecipadamente (pelo fornecedor ou pelo adquirente) com liberação pelas saídas subsequentes.

Resume que, as operações sujeitas ao ICMS-ST são tributadas, razão pela qual improcede a tentativa de se exigir estorno proporcional de crédito em relação às saídas de produtos derivados do trigo, uma vez que se enquadram na referida sistemática de tributação.

Assevera que não havendo como prosperar a denúncia fiscal nos moldes em que combatida, porquanto parte da equivocada premissa de que os bolos, tortas, pães, etc., produzidos pela Recorrente seriam isentos ou não tributados, quando, na verdade, tais produtos estão submetidos ao regime de substituição tributária por antecipação, resta improcedente a exigência fiscal, impondo a desconstituição do Auto de Infração nº 279757.3010/16-0.

Traz ainda a improcedência da acusação pela metodologia que não considera o consumo efetivo dos produtos na industrialização, ainda que fosse possível considerar os produtos derivados do trigo fabricados pela Recorrente como isentos ou não tributados, o que se admite apenas para argumentar, já que se demonstrou, no tópico anterior, o enquadramento dos mesmos na substituição tributária (quando o recolhimento é feito de forma antecipada), a metodologia utilizada pela fiscalização não consegue comprovar o ilícito imputado, como já demonstrado na instância de origem.

Declara que, conforme consta nos autos, apesar de o Fiscal indicar que a metodologia por ele empregada está contida na Lei, não elide em momento algum os argumentos da Impugnante, ora Recorrente, quanto à inaplicabilidade no presente caso, já que a metodologia inserida pelo Fiscal, quanto à aplicação de um percentual legítimo de crédito a partir da proporção entre saídas não tributadas versus saídas totais, não permite segregar a quantidade de insumos que, de fato, foi empregada na confecção de pães e bolos, sujeitos à não tributação.

Acrescenta que muito embora o acórdão alegue (repetindo o que foi defendido pelo Fiscal em sua manifestação) que não faz parte da exigência fiscal valores de imposto relativos ao estorno de crédito de qualquer operação de entrada de farinha de trigo, é fato que a própria descrição dos fatos demonstra que os produtos considerados são de “confeitaria”, ou seja, bolos, etc..

Em toda a sua argumentação discorre que, o Fiscal desconsidera todo o crédito de aquisições de insumos como ovos, açúcar, leite pasteurizado, etc., porque parte do pressuposto de que foram integralmente empregados em produtos de confeitaria com saídas isentas e não tributadas, aplicando a proporção entre saídas não tributadas e o total das saídas não permite alcançar esse número.

Entretanto, informa que essa metodologia não é adequada, pois nem todos os insumos por ele indicados são empregados na confecção de produtos de confeitaria.

Informa que, nem todo insumo adquirido é empregado na confecção dos pães e bolos tidos pelo Fiscal como de saída não tributada (conforme planilhas anexas aos autos).

A Recorrente, entende que demonstra cabalmente que nem todo insumo adquirido pelo setor de panificação tem por destino a fabricação de produtos de confeitaria, sujeitos à sistemática do trigo e derivados. Há produtos que são adquiridos para emprego na sistemática de pães e bolos, mas também há produtos que são adquiridos para emprego em produtos que não estão sujeitos à saída com liberação.

É o caso das pizzas, que não estão previstas no referido dispositivo como submetidas à sistemática do ICMS-ST, e tantos outros produtos. O que implica dizer, em outros termos, que nem todo insumo adquirido é empregado na confecção dos pães e bolos tidos pelo Fiscal como

de saída não tributada (conforme planilhas anexas aos autos).

Afirma que o Fiscal não enfrenta essa questão. Apenas se defende numa argumentação evasiva no sentido de que a metodologia empregada encontra respaldo em Lei, no que foi repetido pela instância de origem.

Afirma que a autuação diz respeito unicamente aos produtos da unidade fabril de panificação da Recorrente, onde são fabricados vários produtos como pães, bolos, pizzas, e outros, para os quais, de fato, há aquisição de alguns insumos destinados exclusivamente à industrialização na panificação.

Informa que o problema é que, a metodologia inserida pelo Fiscal, quanto à aplicação de um percentual legítimo de crédito a partir da proporção entre saídas “não tributadas” versus saídas totais, não permite segregar a quantidade de insumos que, de fato, foi empregada na confecção de produtos sujeitos a não tributação ou à isenção (que são os pães, bolos, etc., equivocadamente enquadrados pelo fiscal como desonerados do ICMS).

Sentencia que qualquer levantamento que se faça ao fim desejado pelo Fiscal tem que ser realizado de forma a considerar o efetivo emprego do insumo no produto sujeito à saída com liberação do imposto. Por exemplo, é necessário definir quanto do açúcar adquirido foi empregado na confecção do bolo que saiu sem tributação (partindo-se da equivocada premissa de que tal produto é isento ou não tributado, como fez o Autuante), posto que parte do mesmo açúcar pode ter sido utilizado na fabricação de outros produtos tributados, etc.

Acrescente que considerar uma simples proporção entre saídas não tributadas e o total de saída não é metodologia suficiente à demonstração de que aquela quantidade do produto “x” adquirida foi de fato empregada na produção de bens sujeitos à liberação na saída, tais como os bolos e os pães considerados (equivocadamente) pelo Fiscal como não tributados.

Indaga que, quanto do montante dos insumos especificados pelo Auditor foram empregados nos produtos que entende como de saída sem tributação? De certo que uma proporção entre saídas não tributadas e o total das saídas não permite alcançar esse número.

Acrescenta ainda, que apesar de a instância de origem atestar que o procedimento adotado pelo Fiscal tem respaldo na legislação, na verdade, ele é contrário ao teor da determinação legislativa. O valor do crédito a ser utilizado pelo contribuinte não pode ser calculado através de uma proporção matemática sem base legal. A legislação que o Autuante aponta como infringida determina expressamente e apenas que o estorno deve ser efetuado quando a saída for isenta ou não tributada, senão vejamos:

Notem julgadores que a lei não abre margens para proporções. O contribuinte deve estornar o crédito apenas quando a saída posterior foi isenta ou não tributada, o que não restou comprovado pela autuação ora combatida, além de não ser a hipótese dos autos, pois, como já dito, o ICMS da operação foi recolhido por substituição tributária.

Quisesse o legislador ter instituído uma proporção para determinação do crédito a ser estornado, assim teria feito expressamente, como o fez para o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado (CIAP):

E como não há previsão semelhante para as aquisições de produtos cujas saídas posteriores ocorreram sem tributação, não pode o Fiscal Autuante inovar e criar uma regra de creditamento não prevista pelo legislador.

Conclui que, também sob esse aspecto, o atalho tomado pelo Autuante, ao estabelecer uma relação proporcional entre as saídas “isentas e não tributadas” e o total de saídas efetuadas no período para determinar a parcela do crédito a ser estornado importa em completo despeito à legislação tributária.

Registra que a fórmula que ele emprega se figura inapropriada e ilegal, e não pode ensejar saldo

de imposto a recolher simplesmente porque o critério juridicamente estabelecido não permite alcançar crédito legítimo a partir de uma proporção entre saídas não tributadas e saídas tributadas. É necessário especificar o que, de fato, foi empregado na produção de bens sujeitos à liberação do ICMS na saída.

Aduz que, faltou ao Fiscal, assim, o zelo que lhe deve ser inerente, ao considerar metodologia insuficiente ao fim por ele desejado, resultando por imputar um saldo de imposto de forma aleatória, sem a precisão dos insumos efetivamente empregados na produção dos mais diversos bolos e pães que imputa nas suas planilhas como não sujeitos à tributação nas saídas.

Informa que em casos similares, esse Tribunal Administrativo Tributário já definiu pela impropriedade das autuações quanto à iliquidez de autos que partem de erros de concepção, cujo teor dos acórdãos transcreve.

Conclui que, portanto, demonstra 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.

Afirma que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o Autuante, no mínimo, apresentar uma correlação entre a quantidade de produto adquirida, e aquela efetivamente empregada na industrialização de pães e bolos. O levantamento feito a partir de uma proporção entre saídas não tributadas e a totalidade de saídas não permite chegar-se ao fim pretendido pela legislação, de estabelecer qual o legítimo crédito pela aquisição de insumos.

Observa que simplesmente fazer mencionar que a Recorrente incorreu em aproveitamento de crédito indevido a partir de um percentual que entende legítimo, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Recorrente, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado sequer confirma o resultado apontado.

Traz, ainda, 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.

Declara que resta claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correto e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida.

Assevera que, para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquota.

Pondera que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido as normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem ao menos especificar a sua origem.

Afirma que, com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Recorrente (art. 5º, LV, da Constituição).

Traz entendimento desse Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02), NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INCERTEZA QUANTO À LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, ao qual transcreve a ementa.

Observa que, por tais razões, está evidente a nulidade/improcedência do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração. O Ilmo. Auditor reduziu o percentual legítimo de aproveitamento, utilizando-se de proporção inapropriada, o que não pode ser concebido frente aos ditames legais.

Conclui que, assim, a decisão de origem merece ser inteiramente reformada, sendo o que ao final se requer.

Traz ainda a desconsideração das operações tributadas cujo ICMS foi recolhido antecipadamente, afirmando que é certo que alguns dos itens não podem compor o índice de estorno de crédito trazido pelo Autuante.

Observa que, para cálculo do crédito supostamente indevido, o Fiscal encontra um percentual de estorno a ser realizado a partir da proporção entre as saídas “isentas e não tributadas” versus “total das saídas”.

Informa que, em que pese o entendimento do Fiscal Autuante, o fato é que o mesmo, quando do cálculo do coeficiente de creditamento a que tinha direito a Recorrente no período autuado, não considerou as saídas de mercadorias tributadas com pagamento do ICMS por substituição tributária, mas tão somente as saídas tributadas sob o regime normal, o que fez com que encontrasse um valor menor do que aquele que a Recorrente efetivamente dispunha.

Ou seja, foi desprezado significativo montante de operações comerciais com mercadorias que foram tributadas antecipadamente, pois figuram no regime de substituição tributária, modo pelo qual, por vezes, as saídas subsequentes foram liberadas do imposto.

Destaca que, segundo a metodologia do Autuante, para o cálculo do coeficiente do estorno do crédito, deveriam ser excluídas as operações com produtos sujeitos à substituição tributária, posto que, para elas, houve o efetivo recolhimento do imposto, ainda que de forma antecipada.

Aduz que, o Fiscal Autuante, findou diminuído o montante de operações tributadas, criando uma diferença proporcional inexistente. Em outras palavras, foi considerado um montante menor de saídas indubitavelmente tributadas do que aquele efetivamente realizado pela Recorrente, interferindo no cálculo da proporção questionada.

Frisa que o Autuante considera apenas o crédito proporcional às saídas tributadas sob o regime normal ao utilizar a base de cálculo do valor do ICMS a ser pago na saída e desconsidera, por completo e em dissonância com a legislação vigente, as saídas de mercadorias tributadas sujeitas à substituição tributária, cujo imposto já foi pago antecipadamente pela indústria.

Conclui que, assim, por mais esse motivo há de ser declarada a improcedência da exigência fiscal contida no Auto de Infração, pois este, além de trazer produtos alheios à infração apontada, desconsidera a efetiva tributação dos mesmos, o que impediria de estarem incluídos no cálculo do percentual de estorno de créditos (obtido através da divisão entre o montante de saídas isentas ou não tributadas pelo total geral das saídas).

Reitera ainda o pedido de perícia/diligência, trazendo que diante de todo o exposto, a Recorrente reitera seu pleito de perícia, a qual se justifica em razão da necessidade de esclarecimentos de todos os pontos levantados, ou até mesmo do refazimento de sua escrita fiscal, a fim de que seja realizada a correta análise das operações realizadas em cada período, identificando-se quanto de cada produto foi efetivamente empregado na confecção de produtos de confeitaria (e se houve efetivo emprego).

Informa que somente a perícia e/ou diligência é que poderia elidir a presunção *juris tantum* das alegações estampadas pelo Auditor, não havendo outra forma de ratificar as informações por ele prestadas, diante da peculiaridade técnica da situação.

Assim, apesar de entender que a incerteza e iliquidez do Auto de Infração são evidentes e facilmente perceptíveis, caso entenda o Julgador que para formação de seu juízo de convencimento faz necessária provas complementares as já apresentadas, a Recorrente desde já requer a realização de perícia e/ou diligência.

Nesta oportunidade, a Recorrente apresenta os seguintes quesitos, que poderão ser complementados por outros quando da realização da perícia:

I – Os produtos considerados pelo Fiscal como isentos e/ou não tributados são derivados de farinha de trigo, encontrando-se incluídos na sistemática prevista no art. 373, e seguintes, do RICMS/BA?

II- O levantamento efetivado pelo Fiscal, permite demonstrar a quantidade do produto “x” adquirida foi de fato empregada na produção de bens sujeitos à liberação na saída, tais como os bolos e os pães considerados pelo Fiscal como não tributados?

III – Para se chegar ao percentual de estorno legítimo, o fiscal considerou o crédito proporcional das saídas com ICMS-ST, como se tributadas?

Destaca a desproporcionalidade da multa aplicada, ressaltando que o Estado não sobrevive de multas e sim de impostos. Em razão disso, a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator. Nesses termos é inadmissível a imposição de multa desproporcional ao suposto ilícito cometido.

Sustenta que, no caso, é bem verdade que a exigência fiscal é nula e improcedente. Mas, ainda que não o fosse, a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, pelo que se afasta o seu caráter punitivo, transformando-a em arrecadatória.

Ressalta que, agrava ainda mais a situação da Recorrente o estabelecimento de multa de 60% sobre o valor do imposto. Esquece o Fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência das penalidades aplicadas, além da exigência fiscal.

Assevera que, seja qual for a motivação da Administração Tributária, em vez de corrigir só causa danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Recorrente para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco (art. 150, IV, da CF/88). Este é o entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, cujo teor transcreve.

Conclui que, nesses termos, a multa de 60% aplicada só pode ser considerada confiscatória. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do Fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Recorrente, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

Traz que, é evidente que a vedação do art. 150, IV da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

Informa que, desse modo, a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Conclui que, diante dos fatos, jurisprudência e doutrina citados, é indubitosa a afirmação de que a multa de 60% é confiscatória, eis que ultrapassam o limite da razoabilidade. Sendo, portanto, além de atentatórias aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e da capacidade contributiva, agressivas ao patrimônio da Recorrente, não podem ser aplicadas, sendo o que ora requer.

Informa que, deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida, conforme art. 112, do CTN, o qual claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Afirma que, pelos argumentos trazidos, evidencia-se a certeza da Recorrente em ver desconstituído o Auto de Infração e reformada a Decisão recorrida, diante da insubsistência da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal. E mais. A própria decisão deixa dúvida quanto ao levantamento realizado, ao entender existentes erros cuja correção caberia ao contribuinte, como já explicitado na preliminar de nulidade esboçada na presente peça recursal.

Registra que, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, sendo o que se requer.

Pede que, diante do exposto, uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito desta peça Recursal, a Recorrente REQUER seja dado provimento ao presente Recurso, para que seja decretada a total NULIDADE/IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração sub examine, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal.

Caso não seja esse o entendimento de Vossa Senhoria, o que se cogita pelo princípio da eventualidade, requer que a multa proposta seja cancelada ou, no mínimo, reduzida.

Requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Por fim, protesta e requer 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 pela autuada, em razão do Acórdão da 3ª JF Nº 0115-03/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$983.637,60, com aplicação de multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso II, do art. 42, Lei nº 7.014/96, em razão da falta de estorno de crédito Fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, nos meses de janeiro de 2013, a janeiro 2015.

Inicialmente, constato que a recorrente não traz fatos novos fundamentos aos autos, assim passo a analisar os argumentos trazido e que já foram analisados na decisão de piso, a qual me alinho.

Referente a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço – O.S. e do Termo de Início de Fiscalização, a JF já analisou e verifico que o que diz respeito a não apresentação da OS, observo também que inexistente qualquer exigência expressa para apresentação da O.S. ao Autuado, bem como o RPAF-BA/99, não contempla esse requisito como motivo de nulidade.

Também em relação ao Termo de Início de Fiscalização foi esclarecido pela JF, informando que a sua ausência no Auto de Infração não é motivo de nulidade, uma vez que de forma expressa o inciso II, do art. 28, do RPAF-BA/99, indica que a emissão e entrega do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, como o constante à fl. 06B, e observo que foi devidamente assinado pelo preposto do Autuado em 02/08/2017, dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Portanto, não há que se falar em nulidade pela ausência desse termo como aduz a Defesa.

Assim, verifico que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual as razões defensivas relativas as nulidades não podem ser acolhidas.

Isso diante do fato de terem sido obedecidos os princípios e determinações legais, por parte do autuante, o qual, ao formalizar o lançamento, indicou o sujeito passivo de forma correta, indicou o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável à operação, sem que pairasse qualquer dúvida a respeito da matéria objeto do Auto de Infração.

O lançamento, da mesma forma, não foi feito por presunção, sequer partindo de qualquer premissa equivocada, como pretende a autuada, ou se utilizando de qualquer artifício, sendo analisados os dados das operações e dos contribuintes nelas envolvidos.

Igualmente, inexistem vícios de qualquer natureza, especialmente formais, que impeçam a análise do mérito da autuação, diante do atendimento ao comando normativo já exposto anteriormente.

Nos termos expendidos, considero ultrapassadas as questões preliminares de nulidade suscitadas pelo defendente.

Já em relação do pedido da realização de diligência ou perícia técnica para a elucidação dos fatos, entendo que não há necessidade desse instrumento, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar suas alegações, sendo inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Assim, no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Portanto, fica indeferido o pedido de diligência e perícia técnica com fulcro no art. 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, do RPAFBA/99.

No mérito, a autuação imputa ao sujeito passivo a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, conforme demonstrativos acostados às fls. 06 a 30 e CD, fl. 48.

A Recorrente impugnou a autuação, com base no argumento de que a metodologia aplicada para apuração da exigência fiscal não considerou o consumo efetivo dos produtos na industrialização, uma vez que o Autuante aplicou a proporção entre as saídas “não tributadas” versus “total das saídas” para apropriar o crédito exigido na autuação.

O Autuante, ao proceder à informação fiscal, esclareceu que não faz parte da exigência fiscal valores de imposto relativos ao estorno de crédito de qualquer operação de entrada de farinha de trigo.

Explicou que a vedação parcial ao crédito fiscal utilizado pelo Impugnante refere-se a operações de entradas de insumos denominados pré-mistura para a fabricação de bolos além de ovos pasteurizados, leites, fermentos, margarinas, aditivos, etc., cujas saídas de produtos resultantes da panificação ocorreram com e sem incidência do ICMS. Frisou que, da mesma forma, houve também o impedimento parcial ao direito ao crédito do imposto relativo às entradas de produtos acabados no estabelecimento, a exemplo de Bolo África, Bolo Bombom, Broa de Milho, Brioques, Panetones, Pizzas dentre outras, proporcional das respectivas operações de saídas sem tributação do ICMS.

Analisando o processo, os demonstrativos as peças que compõem a acusação fiscal e observando o que dispõe o art. 312, do RICMS-BA/12, constato que, diante da expressa determinação regulamentar da metodologia para que o cálculo do estorno seja realizado de forma proporcional, não assiste razão a Recorrente, pois o Fiscal efetuou a apuração dos estornos com fulcro na previsão regulamentar.

Como já é cediço, o pedido da redução da multa aplicada relativa à obrigação principal, foge à competência desta Câmara por falta de previsão normativa. Quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa aplicada, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, mas, tão-somente, efetuar o controle de legalidade, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, e é certo que as multas aplicadas se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme se infere da capitulação legal.

Ante ao exposto, entendo que não merecer reparo a apuração que resultou na exigência fiscal objeto da autuação, assim, nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0006/17-0**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$983.637,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de Janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS