

**PROCESSO** - A. I. Nº 281508.0017/17-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3<sup>a</sup>JJF nº 0117-03/18  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/07/2019

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0139-12/19**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito, estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. O demonstrativo do débito e o critério adotado para determinação da base de cálculo elaborado pelo Autuante não guarda conformidade com a acusação fiscal. Esta situação cerceou o pleno direito de defesa do contribuinte. A autuação contém vícios que afetam a sua eficácia. Não foi demonstrado como o autuante encontrou a base de cálculo do imposto lançado. É nulo o procedimento que não atenda o devido processo legal e que cause cerceamento do direito de defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício em razão do acórdão n.º 0117-03/18 da 3<sup>a</sup>JJF que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2017, para exigir ICMS no valor de R\$638.707,58, acrescido da multa de 100%, em decorrência de infração única, assim descrita: *"Recolhimento a menor do ICMS, em razão de uso indevido de incentivo fiscal - - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim, o seu pagamento. O contribuinte não efetuou o pagamento da parcela não incentivada, nos meses de junho a outubro e dezembro de 2015."*

A 3<sup>a</sup> JJF, por unanimidade, julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, conforme voto condutor abaixo transcrito:

**VOTO**

*Verifico que o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade. Disse que a presente autuação cerceou seu direito de defesa, uma vez que o Fiscal descreveu e fundamentou a suposta infração em artigos que dispõe acerca da concessão de isenções e benefícios fiscais pelo Estado da Bahia, de forma genérica, artigo 1º do Decreto nº 8.205/02 que publicou o Regulamento do DESENVOLVE, sem especificar a exata capitulação da suposta infração. Acrescentou haver nulidade por insegurança na determinação da infração, visto que não há uma discriminação exata da suposta conduta infratora por parte da autuada, conforme se verifica nos dispositivos indicados pela Autoridade Fiscal como supostamente infringidos. Ou seja, a Autoridade Fiscal não indicou qual condição para reconhecimento do benefício, prevista no Decreto nº 8.205/02, teria sido descumprida pela defendant, a ensejar a lavratura do Auto de Infração.*

*Analizando as preliminares argüidas, assim como, os elementos que compõem o presente PAF, como a descrição da infração, os termos da defesa, além dos esclarecimentos trazidos pelo autuante na informação fiscal, verifico presente no lançamento de ofício, vícios que revelam falhas insanáveis no auto de infração.*

*Observo que conforme alegado pelo autuado, o fiscal autuante assim descreveu a infração: "recolheu a menos*

*o ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE. Foram modificadas as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim, o seu pagamento. O contribuinte não efetuou o pagamento da parcela não incentivada nos meses de junho a outubro e dezembro de 2015."*

*Fundamentou a autuação, enquadrando a suposta irregularidade, no artigo 1º do Decreto nº 8.205/02, que assim dispõe, in verbis:*

*Art. 1º Fica aprovado o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, que com este se publica.*

*Apensou demonstrativo que serviu de base para a Autuação, onde não esclareceu quais as parcelas não incentivadas que deixaram de ser pagas tempestivamente pelo Sujeito Passivo, nos períodos de ocorrências apontadas no Auto de Infração.*

*O defensor afirmou em sua impugnação, que em verdade, o citado demonstrativo trazido pelo Autuante, trata-se de planilha que teria elaborado e disponibilizado à ação fiscal, demonstrando os valores beneficiados com diferimento do pagamento.*

*Em sede de informação fiscal, o Autuante reiterou que o valor lançado na autuação sob análise, se trata de parcelas não incentivadas, que não foram quitadas de forma tempestiva e por consequência, o Autuado teria perdido o direito ao incentivo.*

*Com esta informação, depreende-se que a conduta ilícita imputada ao Autuado, seria aquela prevista no art. 18 do Regulamento do Desenvolve, que assim dispõe:*

*Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

*Parágrafo único - A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso.*

*A leitura do dispositivo acima transcrita não deixa dúvidas, que a inadimplência do contribuinte com relação ao recolhimento da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, deverá naquele mês, ser regularizada com o pagamento do total da obrigação vencida, isto é, a parcela não incentivada, acrescida da parcela com vencimento postergado pelo incentivo.*

*No entanto, o Autuante não caracteriza de forma inequívoca, esta circunstância nos autos. Embora tenha afirmado que "... foram modificadas as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim, o seu pagamento..." em nenhum momento explicou, qual a alteração levada a efeito pelo sujeito passivo, que teria modificado as características essenciais do ICMS devido.*

*Da análise dos elementos que compõe o presente PAF, não se tem notícia de qualquer planilha ou levantamento fiscal, que demonstre de forma clara, quais seriam as parcelas não incentivadas que deixaram de ser recolhidas no prazo regulamentar, sujeitando o autuado à sanção aqui discutida, perda do benefício de postergar o recolhimento de parte do imposto devido, nos meses em que foi autuado.*

*A planilha colacionada à fl. 06 não é esclarecedora sobre quais valores deveriam ser postergados e quais não foram pagos tempestivamente. A título de exemplo, no mês de novembro de 2015 está lançado um valor apurado de R\$49.870,88. Como dedução indevida, está registrada R\$32.299,52. Consta como valor recolhido pelo Autuado R\$17.571,36. Embora não esteja clara qual a origem desses valores, se o contribuinte realizou dedução imprópria, conforme coluna intitulada "dedução indevida", ainda que se abatesse o valor recolhido, deveria ser lançada a diferença tida como indevida, do valor total apurado. No entanto, o Autuante registrou ICMS a recolher – Zero.*

*Em obediência a legislação tributária e da situação relatada, o presente Auto de Infração não pode subsistir devido a insegurança na qualificação das infrações e na quantificação da base de cálculo. Não se pode afirmar com inequívoca certeza, que os valores lançados no auto de infração são resultantes dos procedimentos exigidos pela Instrução Normativa nº 27/2009, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nem mesmo, de que foram valores apurados pelo próprio autuado.*

*Para a decisão da lide, ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição. Indispensável, portanto, que seja demonstrada de forma comprehensível, onde seja indicado o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento, além de fundamentada na*

*legislação tributária. Isto pelo fato de ela ser a dimensão material do tributo e decorrer dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária do país.*

*Em sede de informação fiscal, o autuante insistiu que a ausência dos recolhimentos do ICMS da parcela não incentivada, está comprovada através dos extratos dos pagamentos realizados pelo contribuinte, constantes do sistema da SEFAZ, cujos extratos residem às folhas 07/13 deste PAF.*

*Da análise dos documentos apontados pelo autuante, verifico que não são esclarecedores, visto que não existe qualquer dado ou registro que nos permita aferir, quais os valores que deveriam ali ser encontrados, ou seja, quais as parcelas não incentivadas, referentes ao Programa DESENVOLVE que ali estavam omissas.*

*Com efeito, o art. 142 do CTN estabelece que, no lançamento, cabe à autoridade fiscal calcular o montante do tributo devido. Obviamente, em observância ao princípio da garantia à ampla defesa, plasmado no art. 2º do RPAF/99, tal cálculo deve ser consubstanciado em demonstrativo e/ou documento juntado aos autos, o que não ocorreu. Igualmente, o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF/99 estabelece que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões ser corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente.*

*Todavia, no presente caso, em função da falta de clareza sobre a fonte e a metodologia aplicada para os cálculos do citado demonstrativo que apurou a base de cálculo, é impossível determinar com segurança, o montante do débito tributário. Para determinação da base de cálculo, a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nítidamente como esta foi apurada, o que há de ser feito de forma clara, apontando o critério ou método adotado pelo Fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.*

*A exigência de clareza da forma como foi apurado o débito decorre dos princípios da legalidade e da verdade material, devendo os agentes do Fisco pautar os seus atos com observância do Código Tributário Nacional, precisamente o seu artigo 142, parágrafo único, assim como o RPAF/99, em seu art. 39. A descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.*

*No presente caso, observo que o Auto de Infração descumpre o disposto no inciso II do artigo 130 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, que determina:*

*Art. 130. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*II – dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

*O lançamento de ofício, também contraria o artigo 41, inciso II, do RPAF/99, que repete o teor do mencionado artigo do COTEB.*

*Neste sentido, a falta de demonstração da base de cálculo e da origem dos valores que materializam o auto de infração, implica ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa e do contraditório, acarretando a nulidade do Auto de Infração.*

*Assim, concluo após toda a análise acima posta, que a demonstração equivocada de como se chegou à base de cálculo do imposto e da perfeita identificação do método aplicado para a apuração do tributo, são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.*

*Represento à autoridade competente que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, a salvo das falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.*

*Ante ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.*

A 3ª JJF recorre de ofício da presente decisão para esta Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

## VOTO

Devolve o presente Recurso de Ofício a reanálise, por este Colegiado, da infração única vinculada à apuração do Desenvolve.

O fiscal autuante descreve a infração conforme segue:

*Recolhimento a menos do ICMS, em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE.,*

*modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim, o seu pagamento.*

*O contribuinte não efetuou o pagamento da parcela não incentivada, nos meses de junho a outubro e dezembro de 2015.*

O enquadramento legal aplicado foi direcionado aos arts. 37 e 38 da Lei nº 7.014/96, c/c com o art. 1º do Decreto nº 8.205/02, abaixo transscrito:

*Art. 37. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no §6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.*

*Art. 38. Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação.*

*Art. 1º do Decreto 8.205/02:*

**Art. 1º** Fica aprovado o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, que com este se publica.

De logo, sinalizo para clara violação ao artigo 142 do CTN. Isto porque, da leitura da capitulação empregada e do enquadramento legal utilizado, concluo que a autuação é extremamente confusa e não permite à Recorrida a identificação do real motivo determinante que levou à autuação.

Não resta evidente qual o fato gerador e a metodologia aplicada para aferir a matéria tributável, quanto à suposta irregularidade no uso do incentivo fiscal do DESENVOLVE.

Se analisado à fl. 06 dos autos, verifica-se que o fiscal autuante anexou DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO ANUAL DO ICMS COM ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO (DESENVOLVE), acrescentando ainda à coluna “L” valores dos débitos ajustados (estornados) na apuração do ICMS e na coluna “O” os valores dos débitos do ICMS a recolher, relativos à utilização indevida do DESENVOLVE.

Ora, uma simples análise da autuação, agregada ao correlato demonstrativo acima mencionado, enseja inevitavelmente a provocação de inúmeros questionamentos. Estamos diante de um refazimento da escrita fiscal, tendo em vista suposto enquadramento indevido de parcelas incentivadas como não incentivadas? Em se tratando de recolhimento a menor do ICMS da parcela não incentivada, qual o valor efetivamente devido? Quais débitos ajustados (estornados) refere-se o autuante?

Confesso que, e pela forma e modo como foi lavrado o auto em referência, não vislumbro as correlatas respostas, necessárias que seriam para o melhor deslinde do feito.

Assim, entendo que a falta de clareza traz latente precariedade do lançamento fiscal. Restou, portanto, configurado no presente PAF que não foi possível identificar os fatos imputados na presente infração fiscal.

Por óbvio que não é todo e qualquer desrespeito à formalidade que acarreta a nulidade do procedimento. Cumpre verificar, em cada caso, se houve prejuízo para o exercício do direito de defesa da parte.

E no presente caso, há que se concluir pelo manifesto e flagrante prejuízo no exercício de defesa da autuada, notadamente pela inconclusão nos termos e fundamentos da autuação. A leitura da peça defensiva da autuada remete à única conclusão de que ela também não conseguiu inferir satisfatoriamente as razões fático-jurídicas das infrações que contra si eram imputadas.

Comungo, portanto, do entendimento firmado na decisão de piso, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício.

Por fim, recomendo a autoridade competente que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, considerando as falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **281508.0017/17-7**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA**. Recomenda-se a autoridade competente que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, considerando as falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS- RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS