

**PROCESSO** - A. I. Nº 232884.0004/17-6  
**RECORRENTE** - NORSÁ REFRIGERANTES S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0140-02/18  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/12/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0302-11/19

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. PROGRAMA DESENVOLVE. Afastada a arguição de nulidade. Refeitos os cálculos, conforme alegações defensivas, o que resultou no aumento do valor a ser exigido. Recomendado lançamento do crédito tributário remanescente em nova ação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. 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 30/01/2017, o qual refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$376.611,50, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01 - 03.08.04 – Recolheu a menor 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 período de janeiro a março de 2012.*

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes fundamentos abaixo colacionados:

### 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.*

*O Auto de Infração versa sobre recolhimento a menos do ICMS devido pela apuração mensal tendo em vistas 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.*

*Preliminarmente avalio a arguição de nulidade que se deu sob a alegação de que há incerteza no lançamento em tela quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e também que ocorreu cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações.*

*Verifiquei que o início da ação fiscal ocorreu em 04/01/2017 conforme “TERMO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS E/OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES” que consta às fls. 07, que atende ao inciso III do art. 26 do RPAF como elemento caracterizador do início da ação fiscal.*

*Observo dos autos que o encerramento da ação fiscal se deu com a lavratura do presente Auto de Infração, que ocorreu em 30/01/2017, portanto 26(vinte e seis) dias contados da data de início da ação fiscal.*

*Depreende-se que o RPAF determina que o procedimento de fiscalização deve ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente, se for o caso, conforme o disposto no §1º do art. 28 do referido códex normativo.*

*Conforme minudentemente explicitado acima, portanto não há falar em incerteza no lançamento em tela quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, posto que este atendeu com sobras o espaço temporal admitido pelo regulamento próprio, que estabelece 90 (noventa) dias enquanto que a ação fiscal em tela se exauriu em apenas 26 (vinte e seis) dias. Portanto, a cognição pela Impugnante quanto cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, é perfeitamente alcançável pela*

legislação, prescindindo assim do exame da ordem de serviço que é um documento restrito da administração tributária, e por isso mesmo é abstraída do Contribuinte.

Tratando do segundo tópico de arguição de nulidade que se refere cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente às infrações, vejo que também não procede, posto que foram elaborados pelo Autuante todos os demonstrativos que denotam a memória do cálculo e que estes foram disponibilizados à Impugnante conforme está devidamente comprovado no “Recibo de Arquivos Eletrônicos” que se encontra apensado aos autos às fls. 35 e onde se pode verificar a certificação de sua entrega ao contribuinte conforme comprova a assinatura confirmando o recebimento pelo Sr. Edvaldo Ventura.

De modo que vejo que foi assegurado a ampla defesa e o contraditório, pois os dados apresentados nas planilhas permitiam ser facilmente confrontados com os elementos contábeis e fiscais de posse da Impugnante. Sendo assim, cai por terra mais esse argumento pela nulidade do feito que teria espeque na suposta preterição do direito de defesa, que por todo o exposto não se configurou.

Tratando do terceiro argumento, ainda sobre o tema de nulidade, afirmo que não vislumbro dos autos o descumprimento de exigências formais, e ressalto que não se encontra respaldo na legislação quanto à afirmativa da defesa de que a apresentação da Ordem de Serviço estaria entre as formalidades a serem adimplidas pelo Autuante, tão pouco tem serventia para a defesa os acórdãos do Estado de Ceará apontados como subsídio a este argumento, seja por tratar-se de decisão com esteio em legislação diversa que não obriga ao Estado da Bahia, seja por se referir a jurisprudência administrativa que da mesma forma não impõe supedâneo a este órgão judicante.

Examinando a assertiva de que o raciocínio matemático aplicado pelo Autuante em seu levantamento fiscal não confirmaria o resultado apontado, e que por isso não atenderia ao teor do art. 142 do CTN, afianço que examinando as planilhas de cálculo objeto da autuação não verifiquei a ocorrência de inconsistências de cunho matemático, e por isso concluo que esse argumento defensivo não tem respaldo, pois sequer aponta a alegada inconsistência.

Em relação ao argumento de que o Autuante teria considerado em seus cálculos para apuração do ICMS em função do Programa Desenvolve, produtos não incentivados como se incentivados fossem, verifico que o Autuante fez os referidos cálculos procedendo às exclusões suscitadas pela defesa deixando apenas de aquiescer em relação aos CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES - CFOPs N°s 1.410 e 1.918, tendo a defesa apresentado resistência apenas quanto a orientação proposta pelo Autuante quanto aos referidos CFOPs, os quais para facilitar a análise reproduzo a decodificação constante do Conv. ICMS S/N de 1970, a seguir:

1.410-Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Classificam-se neste código as devoluções de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, cujas saídas tenham sido classificadas como “Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária”.

1.918 - Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial.

Classificam-se neste código as entradas por devolução de mercadorias remetidas anteriormente a título de consignação mercantil ou industrial.

Quanto ao CFOP 1.410 verifico que consta da Instrução Normativa SAT n° 27 de 02/06/2009, no conteúdo do subitem 2.2.13 do item “2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:” (grifei), a seguinte ressalva: “2.2.13. Entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - 1.400 e 2.400, exceto as classificadas nos subitens 1.401, 2.401 (compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) e 1.408, 2.408 (transferência para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);” que afastaria do computo como créditos vinculados ao projeto aprovado às aquisições sob o código CFOP 1.410, o que implicaria na exclusão dessas entradas do cálculo elaborado pelo Autuante.

Entretanto, conforme apontou o Autuante, no demonstrativo apresentado pela autuada Doc.03.1 – NFs\_Entradas.xlsx, (fls. 85), todas as mercadorias que deram entrada com o CFOP 1.410, tiveram suas saídas registradas sob os CFOPs 5.401 e/ou 5.152, com débito do ICMS integrando a base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE. É o que se observa também da Instrução Normativa SAT n° 27 de 02/06/2009, quanto à interpretação do item “2.1. Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:” combinado com a exceção que traz em seu subitem “2.1.18. Saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - 5.400 e 6.400, exceto as classificadas nos subitens 5.401, 5.402, 5.408, 5.414, 6.401, 6.402, 6.408 e 6.414 em relação aos débitos fiscais vinculados à operação própria;” Grifei.

Sendo assim, se os débitos das saídas destas mercadorias fazem parte do incentivo, em contra partida os

*créditos devem ser computados para redução do mesmo benefício decorrente do DESENVOLVE. Desta forma concordo com o Autuante quanto à manutenção nos cálculos a título de crédito para fins de apuração da parcela incentivada do programa desenvolve, no que diz respeito ao CFOP 1.410, e observo entretanto que foram excluídas apenas aquelas mercadorias que não foram computadas por ocasião das suas saídas para fins do referido incentivo fiscal.*

*Quanto à celeuma em torno da discordância do Autuante em não excluir de seus cálculos as parcelas de crédito fiscal decorrentes de entradas de mercadorias sob o código CFOP 1.918, verifiquei que ocorreu quanto a este código o mesmo que já discutido no tópico anterior, e sendo assim, que exclusivamente as mercadorias “CEM COPOS PL 300ML” e “GAS CARBONICO (CO2)” foram objeto de exclusão uma vez que as demais tiveram suas sucessivas saídas integrando a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.*

*Destarte, verificado os argumentos de parte a parte, formo convicção de que o levantamento fiscal, após as correções propostas pela defesa e aquiescidas pelo Autuante, uma vez que refez seu levantamento fiscal, conforme novas planilhas apresentadas às fls. 105 a 115, pela procedência do levantamento fiscal objeto do lançamento em tela.*

*De referência aos argumentos em relação a multa aplicada, que a questiona por pretensa exorbitância ou desproporcionalidade, cabe registrar que a referida exação decorre de previsão legal e que nesse diapasão torna-se intocável por esse órgão judicante que tem limites vinculantes estabelecidos na legislação tributária estadual, ex vi do art. 158 do RPAF que restringe a competência deste órgão a apenas emissão de juízo de valor perante às multas decorrente de obrigações acessórias.*

*Tendo os novos cálculos elaborados pelo Autuante, por ocasião da sua informação fiscal em atendimento aos argumentos propostos pela defesa, apresentado um valor superior de ICMS ao que foi lançado pelo fisco, recomendo que seja realizada nova ação fiscal para apurar o crédito tributário remanescente, conforme solicitou o Autuante.*

*Assim sendo, voto pela procedência do presente Auto de Infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, objetivando a reapreciação da decisão de primeiro grau, argumentando o que segue:

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

Preliminarmente, aduz a nulidade do lançamento fiscal por preterição do direito de defesa e descumprimento preceito legal, em virtude da ausência de comprovação da apresentação dos documentos fiscais mencionados pelo Fisco em seu demonstrativo.

Explica que a infração é de erro na determinação da parcela sujeita à dilação do DESENVOLVE, sendo que o Fiscal refez a composição dos cálculos com base nos CFOP's das operações. Entretanto, o Autuante não junta, ao Auto de Infração, a descrição das operações beneficiadas para comprovar que a Recorrente calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, apenas apresentando 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 Recorrente para fabricação de refrigerante e não por CFOP da operação.

Observa, ainda, que as operações registradas em determinado CFOP não são relativas a refrigerantes fabricados na unidade autuada, bem como as saídas tributadas de refrigerantes fabricados na unidade autuada, porém registradas em CFOPs diversos de 5.101 e 6.101 (Venda de produção do estabelecimento) ou 5.401 e 6.401 (Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto). Sendo esta a razão principal para o legislador não conceder o incentivo para determinado CFOP, mas para as saídas de determinado produto fabricado na unidade incentivada.

Por isso, faz-se 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.

Deste modo, salienta que, ao contrário do definido pela instância de origem, a ausência de uma relação produto a produto, operação a operação, prejudica a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito

tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Assim agindo, defende a recorrente que não há outra conclusão senão a de que o lançamento fiscal, da forma apresentada, cerceou o direito de defesa da Recorrente, culminando com a nulidade do lançamento fiscal, nos termos do Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

Cita decisões do TITE e do CONSEF/BA sobre a matéria.

No mérito, alega a improcedência da infração, tendo em vista que, por meio da Resolução nº 78/2010, foi habilitada pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE a usufruir do incentivo fiscal e que, através da Instrução Normativa nº 27/2009, com redação dada pela Instrução Normativa nº 50/2010, o Estado dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE.

Portanto, o saldo devedor do ICMS passível do incentivo é aquele relativo às operações próprias, é o que exatamente dispõe o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o DESENVOLVE.

Dessa forma, afirma que apenas o crédito e débito gerado em função das operações próprias devem ser considerados para fins de aplicação dos benefícios previstos no Desenvolve. Já as operações (entradas e saídas) realizadas com mercadorias produzidas por terceiros (revenda), que não refletem incremento na capacidade produtiva da Recorrente, não podem ser alcançadas pela dilação de prazo ali prevista, visto que tal procedimento estaria desvirtuando a finalidade do Programa.

Assim, assevera que a referida regra não foi observada pela fiscalização. Em outras palavras, o Fisco considerou como incentivado produtos não incentivados (decorrente de revenda de produto produzido por terceiro) no cálculo do ICMS, quando a norma determina que se proceda a sua exclusão. Assim agindo, concluiu que a Recorrente recolheu ICMS a menor, sob a alegação “de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa”..

O primeiro ponto a que se insurge é o fato de que o Autuante confirmou que se trata de operações de devolução de produtos não incentivados (revenda), o qual não foi levado em consideração pelo acórdão recorrido.

Segundo, tratando-se de devolução há de ser considerado o imposto destacado na nota fiscal (entrada / saída), para que a finalidade da operação seja atingida, ou seja, anular a operação de venda e de mercadoria remetida em consignação (CFOPs 1410 e 1918). Principalmente pelo fato de que as operações foram realizadas com produtos não incentivado pelo Desenvolve, o que já denota a improcedência da acusação fiscal diante da desconsideração das devoluções no cálculo do incentivo.

Permanecendo com a inclusão como incentivada operações realizadas com produtos não incentivados, há a continuidade da presunção de que houve erro de base no cálculo do benefício realizado pela Recorrente, ou seja, terminou por encontrar valores superiores e concluir que houve recolhimento a menor do ICMS.

Assim, diante desse fato, e diante da confirmação do Autuante de que deixou de considerar as operações com produtos não incentivados (revenda) e as devoluções, aduz a recorrente que é certo afirmar que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização, uma vez que os valores apresentados pelo Autuante são comprovadamente ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal.

Ademais, discorre sobre a exorbitância da multa aplicada e por fim requer:

- a. O reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.
- b. Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade,

proporcionalidade e do não confisco.

- c. Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).
- d. Protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão de piso que julgou procedente a autuação, a qual imputa ao sujeito passivo o cometimento de recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo DESENVOLVE nos períodos de janeiro a março de 2012.

De início, cabe-nos analisar a preliminar de nulidade aventada, na qual o sujeito passivo alega cerceamento do direito de defesa tendo em vista que o autuante, em sua informação fiscal, não juntou ao Auto de Infração a descrição das operações beneficiadas para comprovar que a 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 Recorrente para fabricação de refrigerante e não por CFOP da operação.

Ora, deve-se levar em consideração que o tipo da operação, se venda ou revenda, etc., é informado pela própria recorrente, a qual organiza as operações em sua contabilidade através do CFOP utilizado. Inclusive, em se tratando de DESENVOLVE, é através do CFOP adotado que se procede ao cálculo da parcela incentivada, estando em total sintonia com a legislação a metodologia adotada pelo autuante.

Ademais, no próprio demonstrativo da infração, o qual foi devidamente revisado pelo autuante, possuem todas as informações dos itens autuados, contendo as devidas notas fiscais, o CFOP informado pelo próprio contribuinte, bem como descrição das mercadorias. Assim, descabe o pedido de nulidade material formulado.

No mérito, a recorrente afirma que foram mantidas na autuação as operações de revenda e devolução. Afirma que o acórdão recorrido deixou de considerar as operações de devolução, pois entendeu que as aquisições ocorreram com antecipação parcial do imposto (CFOP 1410) ou que cuja saída foram objeto de tributação normal e com substituição tributária (CFOP 1918). Assim, há de ser considerado o imposto destacado na nota fiscal (entrada / saída), para que a finalidade da operação seja atingida, ou seja, anular a operação de venda e de mercadoria remetida em consignação (CFOPs 1410 e 1918).

Ora, dá análise da informação fiscal apresentada às fls. 91/104, o autuante reconheceu parte das alegações do contribuinte, inclusive os referentes aos CFOPs de revenda, procedendo com a devida exclusão. Em sua conclusão, afirma que *“foram acolhidas as alegações defensivas quanto às mercadorias que a autuada adquire e/ou dá entrada no estabelecimento para revenda e não integram a base do incentivo fiscal DESENVOLVE nas saídas”*.

Assim, o pedido formulado em sede recursal torna-se prejudicado, tendo em vista que a própria Junta de Julgamento Fiscal acatou os trabalhos revisionais realizados pelo autuante.

Quanto às operações de devolução, sob o CFOP 1410 (devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária) e 1918 (devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial), restou comprovado pela autuação que:

1. Em relação ao CFOP 1410, este acoberta as saídas que foram beneficiadas com o incentivo

fiscal DESENVOLVE. Todavia, após análise de cada operação (nota fiscal por nota fiscal, mercadoria por mercadoria), identificaram-se algumas que o autuado adquiriu com antecipação parcial do ICMS (mercadorias tributadas normalmente). Assim, a autuação procedeu com os devidos ajustes do demonstrativo de débito do ICMS – DESENVOLVE, fazendo o comparativo entre as entradas e respectivas saídas dessas mercadorias registradas pela autuada. Anexa planilha demonstrativa (fl. 93);

2. Quanto ao CFOP 1918, foram feitos ajustes nos mesmos termos acima alinhavados, eis que nestas operações ocorreram devoluções de mercadorias cujas saídas foram objeto de tributação normal e amparadas pelo benefício da ST; Anexa planilha demonstrativa (fl. 94).

Assim, contrariando as alegações genéricas trazidas pelo contribuinte, a autuação já procedeu com as devidas correções, as quais foram reconhecidas pelo julgador de piso, conforme se depreende do acórdão recorrido, não trazendo a recorrente nenhum fato novo capaz de elidir/alterar a acusação fiscal.

No pertinente à exorbitância da multa aplicada, esta encontra amparo na legislação estadual, não tendo este órgão colegiado competência para análise da confiscatoriedade alegada.

Deste modo, 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0004/17-6**, lavrado contra empresa **NORSA REFRIGERANTES S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$376.611,50**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 6014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS