

A. I. Nº - 232884.0003/19-6
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S.A.
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0134-02/19

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

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/01/2019, refere-se à cobrança de ICMS acusando a 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. Valor: R\$1.386.835,74. Período: Janeiro a Junho 2014. Enquadramento legal: Arts. 37 e 38, da Lei 7.014/96, C/C arts. 2º e 3º, do Dec. 8.205/02. Multa: 60%, art. 42, II, “f”, da Lei 7.014/96.

A autuada apresentou impugnação ao lançamento (fls. 34-59). Inicialmente discorre sobre a tempestividade e declara que nos termos do art. 425, IV, do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais. Reproduz a acusação fiscal, o enquadramento da infração e a tipificação da multa e os períodos a que se refere.

Preliminarmente defende a nulidade do lançamento fiscal alegando haver ocorrido incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, com base no art. 196 do CTN que determina: “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Aduz que o Decreto nº 7.629/99, em seu art. 28, § 1º, (que transcreve) 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 fiscal, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

Transcrevendo o art. 196 do CTN e o art. 28 do RPAF afirma que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que o auditor não apresenta a OS à Impugnante quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir os trabalhos ou acerca da existência de prorrogação, inviabilizando a verificação quanto a atividade a que estava designado para promover e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Diante desse contexto, afirma que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, dispositivo que transcreve.

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 excertos neste sentido dos tribunais administrativos de Pernambuco e do Ceará.

Assevera que em o Autuante não apresentando a Ordem de Serviço indicada no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal.

Concluindo que, diante desse fato, pode-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Entende que será 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.

Dizendo-se preterido no direito de defesa, reproduz o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), e passa a dizer que os princípios ali insertos (*da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa*) estariam sendo violados.

Explica que um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove, e que não procedendo desta forma o Autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF, que transcreve.

Aduz que o Autuante não juntou ao auto de infração a descrição das operações beneficiadas para comprovar que a Impugnante calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, e que apenas apresentou a recomposição das entradas e saídas a partir do CFOP das operações, e que desta forma não é possível alcançar os erros por ele identificados, porquanto o benefício foi concedido à Impugnante para fabricação de refrigerante e não por CFOP da operação.

Diz que para uma perfeita contestação precisa saber quais foram as operações consideradas pelo autuante como passíveis de incentivo ou não e quando o autuante não analisa nota a nota, operação a operação, impede a realização da ampla defesa.

Alega que a Impugnante conhece as operações que considerou incentivadas e não incentivadas, mas o relatório fiscal não permite a confrontação das operações e, por isso, estaria impedida de apontar o erro da autuação ao considerar ou desconsiderar determinada operação como incentivada ou não. Também reproduzindo decisões administrativa e judicial de Pernambuco, ressalta a obrigatoriedade de apresentação dos documentos que respaldam a infração sob pena de nulidade por não fornecer segurança ao AI.

Assim, também transcrevendo o art. 18, II, IV, “a”, do RPAF e ementa de acórdão do CONSEF, pede a declaração de nulidade do AI.

Segundo, fala da improcedência da acusação por calcular o incentivo fiscal a partir dos CFOP's e não das operações. Reproduz a parte da Portaria 69/2006 que indica os benefícios que lhes foram concedidos dizendo que o incentivo usufruído se liga unicamente à linha de produção própria de refrigerantes da autuada. Afirma que a citada portaria não contempla produto transferido de outra unidade a autuada o que, diz, não foi considerado pelo autuante.

Exemplificando com itens listados com CFOP's 1.411 e 2.102, fala que o autuante apresenta planilhas com a especificação dos produtos, a partir dos CFOP's das operações, mas a especificação dos produtos deixa claro considerar produtos não incentivados, o que pode ter gerado a divergência de saldo do imposto a recolher autuado.

Também tomando como exemplo o CFOP 5.403, aduz que o mesmo aconteceu para as saídas e para comprovar sua alegação diz anexar planilha com a recomposição da apuração.

Em específico ponto da defesa também fala de errônea consideração do crédito fiscal relativo ao ativo fixo com repercussão na composição dos cálculos, alegando que o autuante não teria observado originalmente que a Impugnante lançava no LRE as NFs de aquisição do ativo fixo com o crédito integral 48/48 e realizava o estorno da parcela correspondente a 47/48 no Livro de Apuração, de forma que no saldo devedor total (incentivado + não incentivado) sofre a influência no mês só a parcela 1/48, permitida pela legislação, mas para o cálculo do saldo devedor incentivado, como os créditos eram rateados a partir dos valores escriturados no LRE, a Impugnante considerava a parcela integral (48/48) do crédito do ativo na apuração do saldo devedor incentivado, já a parcela do estorno do crédito (47/48), lançado diretamente no LRAICMS, repercutia na apuração não incentivada.

Alega que em razão do referido procedimento na escrituração inicial das aquisições de ativo fixo, a apuração do saldo devedor incentivado já teria sofrido a influência do crédito no mês de aquisição do ativo, mas com a mudança do procedimento e o lançamento direto do crédito no livro de apuração na parcela 1/48 se faria necessário o ajuste na distribuição desse crédito entre a apuração incentivada e não incentivada porque parte desse crédito já teria influenciado a apuração incentivada no mês de aquisição do ativo, de modo que o autuante teria que observar os ajustes realizados pela Impugnante para não majorar ou diminuir a parcela incentivada, o que, diz, não foi feito.

Exemplifica seus argumentos com o mês janeiro/2014 quando o autuante considerou o montante de R\$ 266.029,57 a título de ativo imobilizado, contudo tal valor considera R\$ 83.863,52 que já havia sido utilizado na apuração do “desenvolve” em meses anteriores, de acordo com a sistemática adotada pela Impugnante (Doc. 4).

Além disso, alega ter havido desconsideração da parcela relativa ao pagamento diferido, cujo recolhimento ocorreu após os períodos de competência. Diz que recolhe a parcela do ICMS diferido antecipadamente, com redução de 90%, e que a recomposição do autuante não deduziu tais valores, assim exemplificando: Janeiro 2014: a Impugnante entendeu que a parcela do ICMS diferido era R\$ 3.519.285,20 e após um ano recolheu R\$ 351.928,52 (10%). Por outro lado, quando o autuante entendeu que a parcela do ICMS diferido deveria corresponder a R\$ 3.444.961,31, após um ano a Impugnante deveria ter recolhido R\$ 344.496,13 (10%) e, por isso, o autuante concluiu existir um recolhimento menor na competência janeiro 2014 e um recolhimento a mais da parcela diferida, conforme planilha da autuação, cujo mês de janeiro/2014 reproduz.

Aduz que o autuante encontra uma diferença credora de saldo “financiado” recolhido (R\$ 7.432,39), mas isso desconsidera e acusa a Impugnante de ter recolhido a menos R\$ 184.795,55, quando o ICMS recolhido no mês de competência tem direta relação com o recolhido um ano depois.

Ou seja, quanto maior o valor recolhido hoje, menor será o valor recolhido um ano depois. Logo, tais recolhimentos não podem ser dissociados, devendo observar a soma dos pagamentos realizados e, por conseguinte, qualquer diferença cobrada deve ser calculada a partir dessa soma, pois, diz, qualquer pagamento a mais de ICMS deve ser considerado para não exigir ICMS a mais que o devido, como, entende, ocorreu com os cálculos da autuação, razão pela qual alega a necessidade de perícia para o julgador formar convicção, caso assim entenda. Nesse sentido, apresenta o seguinte quesito:

1. “O procedimento realizando pelo Autuante, de recompor o cálculo do incentivo considerando segregação as operações e produtos por CFOP, gerou distorções no cálculo do incentivo quando realizado a partir da observação de cada operação com mercadorias fabricadas pela Impugnante, independente do CFOP?”

Em seguito a defesa alega desproporcionalidade da multa aplicada no patamar de 60% do imposto, especialmente por entender que a Impugnante não incidiu na infração que lhe é imputada no presente Auto, tendo calculado corretamente a parcela do incentivo.

Diz que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco. Nesse caso, diz que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

E quanto a segunda questão, reproduzindo decisões judiciais, salienta que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal e dizendo no mesmo sentido, cita doutrina e jurisprudência para sustentar sua tese, requerendo ao final o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Segundo, diz que por lhe favorecer, também deve ser levado em consideração o benefício da dúvida, com embasamento no art. 112, do CTN.

Ao final requer a Impugnante o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, e sucessivamente 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.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN) e protesta 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.

Por sua vez, o Autuante apresenta Informação Fiscal às fls. 101-106. Esclarece que procedeu a fiscalização vertical para cumprimento da OS nº 506448/18 (fl. 05), efetuando as verificações do exercício fiscal de 2014 na empresa Norsa Refrigerantes Ltda., e em especial as que envolvem e apuram o ICMS com base no Decreto nº 8.205/2002 – DESENVOLVE.

Aduz que foram detectados recolhimentos a menor do ICMS não sujeito à parcela dilatada, decorrente da não obediência dos procedimentos prescritos na Instrução Normativa nº 27/2009 no valor de R\$ 1.386.835,74, mais acréscimos moratórios e multa.

No que diz respeito à preliminar de nulidade, diz que os argumentos defensivos não coadunam com o previsto no artigo 18 do RPAF, o que se vê na própria Impugnação a partir das fls. 36 a 45, destacando o ponto “Incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal”:

Primeiro, porque a ação fiscal não ultrapassou o prazo legal, o que não impediu o direito à denúncia espontânea ou provocou ônus ao Impugnante.

Segundo, porque a autuada teve regular ciência do início da ação fiscal, conforme fl. 07 do PAF.

Portanto, afirma que as alegações têm por propósito procrastinar o PAF.

Assim, após sintetizá-las, passa a rebater as “razões da Defesa”.

- (I) Da Improcedência da acusação por calcular o incentivo fiscal a partir dos CFOP's e não das operações.

Afirma que o alegado não se configura a partir da própria análise dos demonstrativos da autuação (fls. 09-14), os quais clarificam que foram utilizadas como base de cálculo da parcela do ICMS sujeito à dilação, as operações pelos códigos das mercadorias e não os CFOP's.

Aduz que no exemplo indicado pelo Impugnante (fl. 42), ele (Impugnante) utilizou o CFOP 1411 para devolução tanto de mercadorias adquiridas de terceiros quanto de envase próprio (seja em Simões Filho ou Vitória da Conquista, pois não há como diferenciá-los).

Diz que reclassificou as devoluções de mercadorias envasadas pela autuada (Coca-Cola, Fanta, Kuat, Sprite) para a coluna “Produção” ou “Industrialização” e na coluna “Revenda”, as devoluções de mercadorias adquiridas para revenda, informações que, no caso do exemplo, consta no demonstrativo suporte da autuação (Anexo 2014_Norsa_NF_Eintradas_Desenvolve.xlsx,

constante da mídia de fl. 30), amostra que copia na Informação Fiscal e que o Impugnante não inseriu na peça defensiva.

Informa que o mesmo ocorreu quanto ao CFOP 2102, também citado pelo Impugnante à fl. 48. Neste caso, diz que foram mercadorias envasadas da franquia, oriundas de outras unidades da Federação, recebidas em transferência e foram consideradas na entrada e saída como produção do estabelecimento, sendo beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE, dado ao fato da sua estocagem não ser distinta.

Informa que nas ações fiscais de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, essas são “unidas”, inclusive por manifestação/pedido da própria autuada.

Continuando, fala que o procedimento que ele, autuante, adotou, foi uniforme e estendido às saídas, com o CFOP 5403, informação também não demonstrada pelo Impugnante à fl. 49.

Portanto, informa que o critério adotado no procedimento fiscal obedeceu à Instrução Normativa nº 27/2009, exatamente como peticiona o Impugnante à fl. 50, e que reproduz:

“Ora, as coisas são o que são, não importando o CFOP ou qualquer outra classificação atribuída às mesmas. O cálculo do incentivo fiscal deve considerar os limites ficados na legislação. Ou seja, as saídas de refrigerantes de fabricação própria na unidade incentivada, não importando o CFOP.”

Explica que incluiu na BC da parcela do ICMS sujeito a dilação, as entradas e “saídas de refrigerantes de fabricação própria”, independente da “classificação atribuída às mesmas”, se envasadas no estabelecimento de Simões Filho ou de Vitória da Conquista (foram meras transferências entre estabelecimentos e, inclusive, beneficiadas pelo mesmo incentivo fiscal). Portanto, diz, a metodologia adotada é exatamente a que o Impugnante considera correta.

(II) Da consideração errônea dos valores do crédito fiscal ao ativo fixo.

Informa que, ao contrário do alegado, foi a empresa autuada quem não adotou o procedimento legalmente admitido, já que na apuração do valor da parcela do ICMS sujeito à dilação ele, autuante, considerou exatamente o valor que a empresa se creditou no LRAICMS, transscrito no CIAP.

Informa que no exemplo do Impugnante relativo a janeiro 2014, a empresa registrou a crédito R\$ 266.029,57 (vide demonstrativo de fl. 09), mesmo valor declarado na DMA do mês (fl. 22: R\$ 725.990,19 = R\$ 459.960,62, de ICMS antecipação parcial + R\$ 266.029,57, de ICMS Ativo Imobilizado), de modo que entende ser a declaração do Impugnante uma expressa confissão de erro na escrituração do livro CIAP implicando, no exemplo, em um indevido crédito fiscal de R\$ 83.863,52, pois segundo declara “já havia sido utilizado na apuração do desenvolve em meses anteriores, de acordo com a sistemática adotada pela Impugnante na época.”

Neste caso, acrescenta, o valor que a empresa deveria ter lançado a crédito seria R\$ 182.166,05 e não R\$ 266.029,57, razão pela qual sugere que a autuada recolha de forma espontânea o valor de R\$ 83.863,52, indevidamente creditado no LARICMS e declarado na DMA.

(III) Da desconsideração da parcela relativa ao pagamento diferido.

Suspeitando que o pedido pode ser um reconhecimento dos valores apurados na ação fiscal, informa não deter competência para a compensação pleiteada, à vista do cálculo da parcela do ICMS sujeito a dilação, pois se tratam de receitas com distintas origens, já que o ICMS Normal é recolhido sob o código de receita 0806 e a antecipação do ICMS dilatado sob o código 2167, conforme extratos de fls. 28/29. Nesse caso, entende caber à autuada requerer a restituição do valor recolhido a maior, na forma regulamentar.

Concluindo, por falta de competência legal, exime-se de manifestação quanto ao percentual da multa proposta e requer a procedência do AI.

Na sessão de julgamento, presente o representante legal do sujeito passivo, ele abriu mão de manifestar-se e, por solicitação do julgador Arivaldo Lemos de Santana, foi concedida vistas ao PAF.

Em resultado do pedido de vistas, que informou o Julgador solicitante se restringiu a esclarecimento de dúvidas em relação a arguição defensiva de que ainda que tenha admitido ter lançado a crédito em seu livro de apuração valores decorrentes de aquisição para o ativo imobilizado para além do que teria direito correspondente a R\$ 266.029,57, fizera concomitantemente o devido ajuste no próprio livro de apuração para compensar o valor creditado a mais. Veja-se, conforme consta do relatório:

"Em específico ponto da defesa também fala de errônea consideração do crédito fiscal relativo ao ativo fixo com repercussão na composição dos cálculos, alegando que o autuante não teria observado originalmente que a Impugnante lançava no LRE as NFs de aquisição do ativo fixo com o crédito integral 48/48 e realizava o estorno da parcela correspondente a 47/48 no Livro de Apuração, de forma que no saldo devedor total (incentivado + não incentivado) sofre a influência no mês só a parcela 1/48, permitida pela legislação, mas para o cálculo do saldo devedor incentivado, como os créditos eram rateados a partir dos valores escriturados no LRE, a Impugnante considerava a parcela integral (48/48) do crédito do ativo na apuração do saldo devedor incentivado, já a parcela do estorno do crédito (47/48), lançado diretamente no LRAICMS, repercutia na apuração não incentivada." Grifei.

Assim, tendo alegado o referido Julgador que ainda lhe restavam dúvidas quanto que influência essa metodologia adotada pela Impugnante em sua escrituração dos créditos relativos às aquisições do ativo imobilizado poderia implicar no valor lançado, como não foi possível esclarecer na assentada para julgamento, sobretudo porque não observou da informação fiscal enfrentamento quanto a questão posta, solicitou vista para aprofundar sua cognição sobre o tema.

Concluiu como resultado de sua análise ter observado que consta do livro de apuração lançado a crédito o valor correspondente de R\$ 266.029,57, contudo disse não ter observado qualquer ajuste no livro de apuração que confirmasse a alegação defensiva de que houvera realizado o estorno proporcional que resultaria na apropriação correta do referido crédito, de forma que o valor final creditado corresponde a R\$ 182.166,05, aceito como correto pelo Autuante e que confirmou o Julgador após análise realizada decorrente do seu pedido de vistas. Inclusive, observando que caso fosse determinado a correção dos cálculos do Autuante para admitir o valor correto de R\$ 182.166,05, haveria aumento do valor originalmente lançado, de modo que corrobora com a posição do Autuante quanto a necessidade de se fazer nova investigação a respeito do tema para a devida cobrança da diferença, se for o caso.

VOTO

O Auto de Infração em exame acusa recolhimento a menos de 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 da Bahia – DESENVOLVE.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito da acusação fiscal impugnada, compulsando os autos verifico: a) conforme recibos de fls. 02, 03, 09, 10, 11, 12, 13, 14, e 31, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 09-15, e CD de fl. 30); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos e ser desnecessária em vista de

outras provas produzidas e autuadas, com fundamento no art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF, indefiro o pedido de perícia formulado.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Analizando as proposições pela nulidade do feito e verificando inicialmente a alegação quanto a falta de apresentação pela fiscalização da Ordem de Serviço - OS respectiva, fato que a defesa alega inviabilizar a verificação da atividade a que o Autuante estava designado para promover e ainda se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado, percebo não se tratar de situação que acolha interpretação passível de enquadramento no Art. 18 do RPAF, posto que o referido documento se relaciona com a função do Autuante e à sua relação com a SEFAZ-BA. Considero, ainda, que as atividades descritas na OS não são restritivas, podendo o Autuante, justificadamente, aumentar ou reduzir o escopo da fiscalização, inclusive quanto a extensão dos períodos fiscalizados. Por cargo de Autoridade com exclusiva competência para a função fiscal, também registro não existir obrigatoriedade de apresentação da OS ao contribuinte, já que o documento se restringe à operacionalidade gestora interna da do Ente tributante.

Tanto é assim que não consta dos elementos necessários de composição do auto de infração previsto no art. 39 do RPAF.

Afasto o argumento quanto a necessidade da descrição das operações beneficiadas para verificar se o Impugnante apurou o ICMS 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, que, no caso foi precedido pela reclassificação dos códigos das mercadorias, conforme se vê estampado no demonstrativo Anexo 2014_Norsa_NF_Estradas_Desenvolve.xlsx, constante da mídia de fl. 30 - também suporte da autuação -, cujos resultados ajustados foram levados aos demonstrativos dos cálculos do ICMS sujeito à dilação em seus respectivos CFOP's, para, conforme a correta apuração orientada pela Instrução Normativa nº 27/2009 – formato com o qual, o próprio Impugnante aquiesce -, conferir a prévia apuração feita pelo contribuinte com o intuito de homologar o cumprimento da obrigação tributária consequente.

Portanto, tal procedimento torna absolutamente desnecessária a relação produto a produto, operação a operação, para os fins da auditoria levada a cabo pela Autoridade autuante, pois para a necessária identificação de cada operação considerada como incentivada ou não, basta as informações quanto ao produto e ao CFOP.

Não há incerteza quanto ao prazo para cumprimento da auditoria e previsto no Art. 196 do CTN, posto que o procedimento ocorreu dentro do prazo legal.

Tendo em vista que a defesa não trouxe aos autos prova de qualquer dos elementos motivadores de nulidade previstos no art. 18 do RPAF, rejeito a arguição de nulidade.

Superada a análise preliminar, passo a apreciar o mérito do lançamento tributário de ofício em sede de revisão neste órgão administrativo judicante.

Examinando os autos constato que foram observadas as regras da Resolução 69/2006, que habilitou o Impugnante aos benefícios do DESENVOLVE, e que assiste razão ao Autuante quanto ao cálculo do incentivo a partir dos CFOP's para determinação da parcela sujeita a dilação prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Portanto, não subsiste a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal conteria erro na determinação da parcela incentivada por não relacionar produto a produto, operação a operação já que teria apurado a exação a partir dos CFOP's, até porque, como já exposto na apreciação preliminar, a exação fiscal resulta da reclassificação das operações pelos códigos das mercadorias conforme demonstrativo Anexo 2014_Norsa_NF_Estradas_Desenvolve.xlsx, constante da mídia de fl. 30, cujos resultados ajustados foram levados aos demonstrativos dos cálculos do ICMS sujeito à dilação em seus respectivos CFOP's, para, conforme a orientação pela Instrução Normativa nº 27/2009 – formato com o qual, o próprio Impugnante aquiesce -, conferir a prévia apuração efetuada, com vistas a homologar o cumprimento da obrigação tributária consequente.

Assim, além de nada falar sobre a reclassificação efetuada, vê-se equívoco na alegação defensiva quando sua análise parte dos demonstrativos da apuração de fls. 09-14, que, superada a fase anteriormente citada para efeito de cálculo do ICMS efetivamente devido a ser recolhido no mês de competência, bem como o sujeito à dilação de recolhimento por força do DESENVOLVE, considera, sim, os valores pertinentes aos diversos CFOP's e em conformidade com a previsão da Resolução 69/2006, para fins do benefício fiscal do programa DESENVOLVE.

Não há, portanto, consideração de produtos que não podem compor a parcela incentivada e tampouco tal alegação – que, segundo o autuante prejudicaria o AI por incerteza no cálculo do valor exigido – resta provada nos autos pelo Impugnante.

O Impugnante também alega que o levantamento fiscal teria erroneamente considerado os valores do crédito fiscal relativo ao ativo fixo com repercussão na composição dos cálculos, alegando que o autuante não teria observado que a Impugnante lançava no LRE as NFs de aquisição do ativo fixo com o crédito integral 48/48, mas efetuava estorno da parcela correspondente a 47/48 no Livro de Apuração, de forma que o saldo devedor total (incentivado + não incentivado) sofre influência no mês só da parcela 1/48, permitida pela legislação, mas para o cálculo do saldo devedor incentivado, como os créditos eram rateados a partir dos valores escriturados no LRE, a Impugnante considerava a parcela integral (48/48) do crédito do ativo na apuração do saldo devedor incentivado, já a parcela do estorno do crédito (47/48), lançado diretamente no LRAICMS, repercutia na apuração não incentivada.

Exemplificando com o mês janeiro/2014, quando o autuante considerou R\$ 266.029,57 a título de ativo imobilizado, contendo em tal valor R\$ 83.863,52 que já havia sido utilizado na apuração do “desenvolve” em meses anteriores, de acordo com a sistemática adotada pelo Impugnante, ele alega que em razão da escrituração inicial das aquisições de ativo fixo, a apuração do saldo devedor incentivado já teria sofrido a influência do crédito no mês de aquisição do ativo, mas, com a mudança do procedimento e o lançamento direto do crédito no livro de apuração na parcela 1/48 seria necessário ajustar a distribuição do crédito do ativo entre a apuração incentivada e não incentivada porque parte desse crédito já teria influenciado a apuração incentivada no mês de aquisição do ativo, de modo que o autuante teria que observar os ajustes realizados pelo contribuinte para não majorar ou diminuir a parcela incentivada.

Para este caso, observo o seguinte: a) conforme o §2º do art. 309, do RICMS-BA, o uso do crédito fiscal oriundo de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado apenas pode ser apropriado mensalmente no Livro de Apuração do ICMS na proporção de 1/48 do saldo registrado no livro de controle do crédito acumulado do ativo fixo – CIAP e na proporção das saídas tributadas; b) como já visto no item anterior, a apuração dos valores de ICMS por força do DESENVOLVE e entabulada no procedimento do qual decorreu o AI, está conforme a legislação a respeito e, como diferente não poderia ser, considerou os valores de crédito decorrente do ativo imobilizado lançados pelo contribuinte no LRAICMS; c) o Impugnante declara que os valores mensais que lançou, conforme exemplo exposto, contempla valores de crédito fiscal a tal título já utilizados anteriormente.

Do exposto, então, é de concluir ou, ao menos intuir, problemas na apuração periódica do ICMS pelo contribuinte autuado em face da desconformidade dos prévios registros que efetua para cumprir as obrigações tributárias relacionadas ao imposto. Por consequência, considerando que:

- a) a atividade processual revisional administrativa na forma de conduzir o processo em busca da verdade material é guiada por dogmas informados por princípios de Direito Administrativo - a exemplo da indisponibilidade do crédito tributário e o da estrita legalidade;
- b) a atividade judicante administrativa visa firmar o ato em julgamento dentro da estrita legalidade, de modo a que, garantindo os direitos do contribuinte se faça realizar o interesse público com a correta aplicação da lei e em conformidade com o correto ingresso do crédito tributário decorrente da hipótese de incidência concretizada – nem mais, nem menos;
- c) verificado que a alegação defensiva impõe aprofundamento em auditoria fiscal a respeito, com fundamento nas disposições dos artigos 149, IV, V, VI, VIII e 150, do CTN, observando-se as regras dos seus respectivos parágrafos, estimo necessário recomendar ao órgão competente da Administração tributária ativa a revisão do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS para, caso se confirme a efetividade da *práxis* defluída dos autos, qual seja, o indevido uso do crédito fiscal, a exemplo do caso citado (janeiro 2014), se for o caso, efetuar outro lançamento tributário.

Quanto à desconsideração no levantamento fiscal da parcela relativa ao ICMS incentivado, cujo recolhimento foi realizado um ano após os períodos de competência com a redução de 90%, razão assiste ao Autuante quando realizou a recomposição dos cálculos da parcela incentivada sem deduzir os valores recolhidos a mais a título da parcela não incentivada.

Trata-se de repercussão natural, pois, se a Impugnante errou ao apurar o benefício da dilação, repercutindo em recolhimentos a menos do ICMS não sujeito à parcela dilatada, esse erro, com certeza, repercutiu no recolhimento a mais da antecipação do pagamento do ICMS dilatado. Todavia, esta parcela paga a mais pode ser objeto de pedido de restituição após o deslinde da presente demanda e o recolhimento do respectivo crédito reclamado, se for o caso.

Concluo, portanto, que a apuração do crédito fiscal reclamado e exposto nos demonstrativos de fls. 09-15 ocorreu em conformidade com a Instrução Normativa Nº 27/2009, considerando os valores dos CFOP's das operações, mas, após a reclassificação em analítico exame das mesmas, conforme exposto em específico demonstrativo constante na mídia CD de fl. 30.

Quanto à alegação de desproporcionalidade da multa aplicada no patamar de 60% do imposto, ela é a legalmente prevista para a infração. Neste aspecto, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, com fundamento no art. 158, do RPAF, afasto o pedido de redução ou exclusão da multa.

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 e destacando a recomendação da verificação fiscal da metodologia de apuração do ICMS acima citada, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232884.0003/19-6, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.386.835,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II alínea "f" do artigo 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR