

**PROCESSO** - A. I. 269194.0013/17-0  
**AUTUADA** - ROBERT BOSCH LIMITADA  
**AUTUANTE** - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30.08.2019

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0137-02/19**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. A empresa autuada realizou importações de mercadorias, ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial, sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF). Demonstrado que o ICMS foi integralmente recolhido quando da emissão das DI's de Admissão. Recolhimentos comprovados mediante documentos anexados aos autos e pela correlação entre as DI's de Admissão e as DI's de Nacionalização. Reconhecimento do próprio autuante. Não acolhidas as preliminares. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 13 de setembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.476.225,90, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **12.01.01.** Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, quer por qualquer outra razão, cuja implicação foi o recolhimento a menor que o devido do ICMS sobre a importação, conforme pode ser visto em planilha em anexo, sendo os fatos verificados nos meses de janeiro, junho a outubro de 2015.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 15 a 45, onde, inicialmente, faz breve resumo dos fatos e da acusação fiscal, pontuando que em razão de sua atividade industrial e de comércio exterior, goza de regimes especiais aplicáveis à importação de partes e peças para a posterior exportação ou, ainda, venda no mercado interno.

Destaca que um dos regimes concedidos e que possui repercussões para o caso em análise, conforme será devidamente explicado é o Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF).

Se diz surpreendida ao tomar ciência da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, o qual formalizou a cobrança de ICMS, apurado ao final de procedimento de fiscalização que teve por escopo a verificação da apuração do imposto devido entre os meses de janeiro de 2015 e dezembro de 2016, ancorado no suposto cometimento de infração fiscal referente à redução indevida da base de cálculo do ICMS- Importação.

Aponta dever ser o lançamento ser declarado materialmente nulo, ante a generalidade da descrição da infração fiscal imputada, o que, invariavelmente, prejudica o pleno exercício de seu direito de defesa, e neste sentido, a Autoridade Fiscal deveria ter identificado exatamente o que ensejou a infração fiscal apontada, particularizar quais as despesas aduaneiras que não foram consideradas na base de cálculo do ICMS- Importação e que, na sua visão, deveriam ter sido.

Também, ao seu entender, o Auto de Infração deve ser considerado nulo, em razão da alteração de critério jurídico de lançamento, em afronta ao artigo 146 do CTN - decorrente da refiscalização efetuada sobre operações de importação ocorridas de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, uma vez que as importações realizadas de janeiro de 2014 a dezembro de 2016 já haviam sido fiscalizadas e sido, inclusive, objeto de lançamento tributário formalizado por meio do Auto de Infração 2691940005/17-7.

No mérito, entende que o Auto de Infração deverá ser igualmente cancelado uma vez ter sido ignorado pelo autuante fazer a empresa jus ao RECOF e, por esta razão, não recolhe os tributos federais (Imposto de Importação, IPI, PIS e COFINS) sobre a importação de mercadorias industrializadas e posteriormente exportadas, razão pela qual tais valores jamais poderiam integrar o custo da mercadoria importada para fins de apuração da base de cálculo do ICMS devido e à suspensão de tributos federais (IPI) em razão dos produtos serem destinados ao setor automotivo.

Fala que o lançamento, enquanto procedimento administrativo vinculado através do qual a Autoridade Administrativa constitui o crédito tributário, submete-se à rígida disciplina do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), devidamente transcrito, e, em sendo atividade administrativa vinculada e obrigatória, a Autoridade Fiscal, ao realizá-la, deverá necessariamente: verificar a ocorrência do fato gerador; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

Transcreve, a respeito, magistério de Hely Lopes Meirelles, ao amparo de tal tese, arrematando serem as tarefas determinadas pelo artigo 142 do CTN intrínsecas à constituição do crédito tributário, não podendo jamais deixar a Autoridade Fiscal de cumpri-las, sob pena de nulidade material do lançamento, e, por ser o lançamento ato administrativo vinculado, devem as etapas acima descritas ser cumpridas com observância ao princípio da motivação, sendo tal princípio, embora aplicável de *per si*, positivado pelo legislador ordinário, no corpo da Lei 9.784/97 reproduzida.

Nota não bastar que a Autoridade Administrativa aponte qualquer motivação; para que o ato administrativo seja válido a motivação deve ser explícita, clara e congruente, de forma a dar ao administrado a possibilidade de conhecer as razões pelas quais seus direitos foram restringidos ou lhe foram impostas sanções e, ademais, delas ser possível se defender.

Aduz no caso presente, ter o agente fiscal se limitado a formular acusações genéricas, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados por ela estariam em desacordo com o disposto na Lei 7.014/96 bem como no Decreto 13.780/12 (RICMS/12), e além de não fundamentar a infração imputada, também não fez prova das supostas irregularidades que teriam dado ensejo à lavratura do Auto de Infração.

Observa que, ao descrever a infração supostamente cometida, o Auditor Fiscal genericamente alega que houve recolhimento a menor de ICMS-Importação, em razão de “*erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial*”, sendo que a mesma deixa algumas lacunas de sentido que não permitem que identifique, com absoluta certeza, o que fundamenta tal acusação fiscal.

Nota que, em nenhum momento, a autuação aponta qual especificamente foi o erro de determinação da base de cálculo; quais as despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço não foram devidamente consideradas na base de cálculo e se houve utilização incorreta da taxa cambial, qual deveria ser a correta.

Subentende ter se valido o autuante de descrição genérica e padronizada de infração fiscal, sem cuidar de fundamentar, adequadamente, o que exatamente deu causa à infração em comento no presente caso, sendo a descrição pormenorizada dos fatos que teriam dado ensejo à presente infração fiscal, obrigação que se impõe à Autoridade Fiscal não só pela necessidade de se

fundamentar, adequadamente, o lançamento tributário, mas também para justificar a apuração do crédito tributário ora lançado.

Questiona o fato de, como o autuante não identifica quais são as variáveis que deveriam ter sido computadas na base de cálculo do ICMS-Importação, como poderia verificar a composição da base de cálculo considerada no Auto de Infração? E responde: simplesmente não podia. A partir das informações constantes no Auto de Infração, argumenta não ser possível identificar o que exatamente deu causa ao suposto recolhimento a menor de ICMS-Importação. Passa a ser, enfim, seu ônus, em verdadeiro processo de adivinhação, tentar desvendar o que teria ensejado a presente autuação.

Da mesma maneira, perquire como poderia ter a fiscalização invertido o ônus da prova no tocante à demonstração do suposto erro de determinação da base de cálculo sem que tivesse feito qualquer prova da suposta composição equivocada daquela já oferecida à tributação pelo ICMS-Importação, e se é aceitável que o lançamento do crédito tributário esteja amparado em descrição genérica de acusação fiscal?

Observa que tal demonstração se faz necessária como condição para que possa exercer plenamente seu direito de impugnação.

Aponta que a fiscalização inverteu o ônus da prova, de maneira absolutamente ilegal, em seu desfavor sem que ela mesma tivesse produzido qualquer prova capaz de amparar as suas alegações, e, não obstante seja, por si só, razão para a declaração de nulidade do lançamento, a ausência de motivação adequada na autuação implica também cerceamento do direito de impugnação do contribuinte, na medida em que lhe restringe a possibilidade de conhecer e se defender das infrações imputadas. Invoca o artigo 18 do Decreto 7.629/99, que regula o processo administrativo fiscal, elenca as causas de nulidade do lançamento tributário, cujo teor copia.

Depreende da leitura do disposto em tal artigo 18 do diploma normativo estadual regulador do processo administrativo fiscal serem nulos os atos praticados com preterição do direito de Impugnação (inciso II) e, ainda, o lançamento de ofício que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida (inciso IV, alínea a), tal como ocorreu com o presente Auto de Infração consoante já exposto anteriormente.

Arremata no sentido de que, seja por infração ao artigo 142 do CTN, seja por infração ao artigo 18 do Decreto 7.629/99, a falta de motivação adequada é razão suficiente para a declaração de nulidade do lançamento, e assim, sob ambos os fundamentos, deve ser declarado materialmente nulo o presente Auto de Infração.

Aborda, a seguir, o fato de que, no início de 2017, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia iniciou procedimento de fiscalização, que teve por objeto a apuração e o recolhimento de ICMS sobre operações (de importação e de venda no mercado interno) realizadas de 01/01/2014 a 31/12/2016.

Alega que esse procedimento de fiscalização foi encerrado definitivamente em 05/06/2017 com a lavratura de Auto de Infração 2691940005/17-7 para cobrança de ICMS em decorrência de supostas oito infrações, tendo sido apresentada impugnação administrativa para discutir a exigibilidade do crédito tributário lançado, que no presente momento, aguarda decisão pela Junta de Julgamento Fiscal, tendo, por meio do Auto de Infração em epígrafe lavrado em 13/09/2017, sido formalizada cobrança de crédito tributário de ICMS relativo ao período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

Mostra que, aproximadamente quatro meses depois do encerramento da primeira fiscalização, que resultou na lavratura do Auto de Infração 2691940005/17-7, se realizou nova fiscalização sobre período já abarcado naquela autuação e, por meio do processo administrativo em epígrafe, efetuou nova cobrança de ICMS sobre operações de importação que já haviam sido fiscalizadas.

Esclarece, ademais, que não só o presente Auto de Infração trata de período já fiscalizado nos autos do Auto de Infração 2691940005/17-7, como ambos trataram da infração de recolhimento a menor de ICMS-Importação em razão de erro na determinação da base de cálculo de tal tributo.

Pelo que se pode ver, ambos os Autos de Infração possuem, inclusive, a mesma descrição de infração fiscal, de modo que não resta qualquer dúvida de que ambas as autuações imputaram a mesma acusação fiscal à Impugnante.

Destaca, ainda, que, no Auto de Infração 2691940005/17-7, se apontou recolhimento a menor de ICMS-Importação somente para os meses de janeiro a dezembro de 2014 e não apontou qualquer irregularidade nos demais meses, isto é, de janeiro de 2015 a dezembro de 2016), e assim, como o período fiscalizado naquela ocasião foi de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, conclui que, para as importações realizadas de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, houve o devido recolhimento de ICMS- Importação, não tendo havido qualquer infração fiscal.

A despeito disso, fala ter sido surpreendida com o Auto de Infração em epígrafe, pelo qual se cobra ICMS-Importação justamente sobre operações realizadas de janeiro a dezembro de 2015, constatando que a Autoridade Fiscal, de uma fiscalização para a outra, “mudou de ideia” e, conquanto já tivesse concluído pela regularidade da apuração e recolhimento de ICMS- Importação relativamente aos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, procedeu à lavratura do Auto de Infração, dando ensejo à verdadeira retificação do Auto de Infração 2691940005/17-7, lavrado em junho de 2017.

Sabe ser a revisão do lançamento de ofício permitida pelo artigo 149 do CTN, desde que configurada a hipótese dos incisos VIII ou IX do referido dispositivo, e para que se pudesse considerar válida a refiscalização promovida, caberia ao autuante apontar o inciso em que se amolda tal permissão e, sobretudo, a justificativa para tanto, dentre os que transcreve do mencionado artigo do CTN.

Ao não se fazer tal apontamento de nenhuma das causas elencadas pelos incisos supratranscritos no presente Auto de Infração, se torna ilegal a refiscalização dos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, e, consequentemente, a pretensão fiscal veiculada neste Auto de Infração padece de incorrigível vício material, assegura.

De plano, afasta a hipótese do inciso IX no caso concreto, pelo fato de não haver nos autos prova ou mera alegação no sentido de que a autoridade responsável pelo lançamento anterior cometeu fraude, falta funcional ou omissão de ato ou formalidade especial. Fosse essa a motivação da nova fiscalização, caberia ao Fisco o ônus de provar que tais ilícitos ocorreram.

Também assevera não ser o caso de se invocar o inciso VIII, afinal, entre o encerramento da primeira fiscalização e o início da segunda fiscalização, não houve qualquer fato novo que pudesse embasar a nova ação fiscal, ao contrário, desde a primeira fiscalização, já tinha o Fisco tido acesso a toda documentação de suporte das suas operações de importação e verificado a apuração e o recolhimento de ICMS Importação incidente sobre tais operações.

Pontua que a ausência de motivação que justifique a refiscalização e a realização de lançamento relacionado a períodos anteriormente fiscalizados configura o vício material do Auto

Salienta que nada impede que a Autoridade Fiscal altere a sua interpretação jurídica sobre os fatos, contudo, o novo critério jurídico, só poderá ser aplicado em relação aos fatos geradores futuros, isto é, posteriores à sua introdução, protegendo, dessa forma, a segurança jurídica e a certeza do direito, já que o contribuinte sabe exatamente qual é o entendimento do Fisco até aquele momento em relação aos fatos interpretados.

A seu ver, a alteração no critério jurídico veda, portanto, a realização de novo lançamento, ao arrimo do entendimento doutrinário do professor Luís Eduardo Schoueri, cujo excerto acosta.

Chama a atenção para o fato de que, na primeira fiscalização, não se vislumbrou qualquer infração tributária em relação à apuração e ao recolhimento de ICMS-Importação nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

Reconhece que, se, em outro momento, foi alterado o critério jurídico inicialmente firmado, para exigir ICMS-Importação relativamente a tais meses, se procedeu à indevida alteração do critério

jurídico de lançamento, em afronta direta ao artigo 146 do CTN, restando evidente a configuração de vício material do Auto de Infração, devendo ser julgado improcedente.

A seguir, assegura demonstrar que os procedimentos adotados na apuração do ICMS-Importação estão corretos.

Repisa em primeiro lugar a imprecisão conceitual da fiscalização ao se utilizar do termo “*despesas aduaneiras*” com a finalidade de se referir aos tributos incorridos no momento da importação, sendo importante tal ressalva na medida em que irá demonstrar que toda a controvérsia suscitada se refere, tão somente, aos tributos aduaneiros federais, posto que não se verifica qualquer problema quanto à inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS-Importação devido no presente caso.

Diz que ao analisar a acusação relativa à infração fiscal apontada, identificou duas razões que justificam a diferença total apurada, quais sejam: as mercadorias autuadas pela fiscalização estavam sob o amparo de regime aduaneiro especial de entreposto industrial, o que lhes garantia suspensão da tributação federal aduaneira posteriormente convertida em isenção, sendo tal fato desconsiderado pela fiscalização ensejando a sua indevida inclusão na base de cálculo do ICMS-Importação, e as mercadorias comercializadas estavam sob amparo do benefício da suspensão do Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI), tanto em relação às operações de importação quanto no tocante às operações de saída subsequentes no mercado interno, o que foi também ignorado pela fiscalização.

Diz que, conforme a acusação fiscal, o suposto erro que teria cometido consistiria na não inclusão dos tributos aduaneiros devidos na importação de mercadorias na base de cálculo do ICMS, tal como determina a legislação estadual, e tal “*lapso*” teria, neste sentido, reduzido indevidamente o imposto apurado e recolhido.

Frisa que o raciocínio do autuante até poderia estar correto se um importante fato não tivesse sido sumariamente ignorado durante o curso da fiscalização: a defensora é beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF) cuja principal consequência é a suspensão da tributação federal aduaneira com a sua posterior extinção sem a cobrança do valor de qualquer tributo (isto é, sua conversão de suspensão em isenção), caso as mercadorias importadas sejam industrializadas e posteriormente exportadas seguindo-se os prazos e condições estabelecidos.

Após firmar ser a base de cálculo do ICMS-Importação aquela descrita no artigo 17, inciso VI da Lei 7.014/1996 (reproduzido), indica que parte das operações que foram objeto do presente Auto de Infração decorrem de importações de mercadorias realizadas com a suspensão dos tributos federais por meio de regime aduaneiro especial de entreposto industrial, tendo ocorrido a sua industrialização e exportação antes de decorrido o prazo para que fossem exigidos os tributos federais, razão pela qual deixou de incluir os tributos federais aduaneiros na base de cálculo do ICMS-Importação.

Aborda o regime especial aduaneiro concedido, qual seja, o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (RECOF), disciplinado pelos artigos 420 e seguintes do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) bem como pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 1.291/2012.

Transcreve o artigo 420 do mencionado Regulamento Aduaneiro para esclarecer que nos termos do referido diploma normativo, a consequência da concessão do regime é a suspensão dos tributos federais incidentes quando da importação de mercadorias por período determinado.

Da leitura do dispositivo normativo reproduzido, intui ser o efeito tributário advindo da concessão do RECOF: a suspensão dos tributos federais incidentes quando da importação de mercadorias. Em, em consequência da fruição do regime especial instituído pelo RECOF, os tributos federais devidos nas operações de importação não foram incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação, uma vez que ainda não eram exigíveis, garante.

Assegura que ao se tomarem exigíveis os tributos federais, em razão do fim da fruição do regime especial, os tributos aduaneiros deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação e, a partir deste momento, o referido imposto passaria a ser exigido.

Como todo regime aduaneiro especial cujo benefício concedido é a suspensão de tributos incidentes na importação, possui o RECOF como condição suspensiva para a sua conversão definitiva em isenção a posterior exportação de produto industrializado no Brasil com a matéria-prima importada beneficiada pelo regime, e havendo a industrialização e a exportação, estarão preenchidas as condições para que a suspensão dos tributos seja convertida em isenção, afirma.

Adota posição de que, no presente caso, os tributos federais suspensos pelo RECOF nunca foram exigidos, porque a suspensão dos tributos aduaneiros foi convertida em isenção haja vista que as mercadorias importadas foram utilizadas em processo de industrialização e posteriormente exportadas.

Desse modo, como, para parte dos casos autuados, os tributos aduaneiros jamais foram exigidos, não poderiam ser incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação, questionando como se pretender incluir tributos federais na base de cálculo do ICMS se tais tributos jamais foram exigidos da Impugnante?

Neste sentido, vê como impertinente a alegação de que inexiste norma tributária do Estado da Bahia que possibilite a exclusão dos tributos federais aduaneiros da base de cálculo do ICMS-Importação.

Repara que tanto o legislador complementar quanto o estadual determinaram expressamente que só as despesas efetivas do contribuinte devem ser consideradas na base de cálculo do ICMS-Importação, invocando, mais uma vez, o teor da Lei Estadual 7.014/96, artigo 17, inciso VI, alíneas “a” e “e” e a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, inciso V, exigem que o IPI, II e IOF sejam despesas devidas do contribuinte para que sejam incluídos na base de cálculo do ICMS-Importação.

Menciona a existência de decisão de primeira instância administrativa do próprio CONSEF que, em análise sobre a exclusão de tributos federais aduaneiros - suspensos em razão do RECOF - na base de cálculo do ICMS-Importação, decidiu a seu favor, no Acórdão JJF 0055-05/17.

Argumenta que, ainda que o RECOF gere diminuição indireta na arrecadação de ICMS-Importação, a concessão e aplicação de tal regime são de competência da União Federal e, portanto, não representam desoneração de imposto estadual. Em amparo à alegação da Impugnante, traz o fato de que este entendimento já foi, igualmente, acolhido pela 5ª JJF deste CONSEF em caso da própria autuada, no já citado Acórdão 0055-05/17, julgado em 23/03/2017, cuja Ementa destaca em parte.

Observa, por outro lado, que o ICMS-Importação decorrente da inclusão dos tributos aduaneiros na sua base de cálculo somente poderia ser exigido caso os tributos aduaneiros recuperassem a sua exigibilidade o que ocorreria nas hipóteses de nacionalização ou de término dos efeitos do regime (após um ano da sua concessão prorrogável por mais um ano).

Esclarece, ainda, que parte da autuação recaiu justamente sobre operações de nacionalização de mercadoria importada, uma vez ter sido identificado pelo autuante, que, ao nacionalizar o produto importado e, portanto, descumprido o RECOF, deveria a empresa ter recolhido valor complementar de ICMS, apurado sobre os montantes de tributos federais aduaneiros que passaram a ser exigíveis.

Firma ter sido esse exatamente o procedimento adotado: ao nacionalizar determinadas mercadorias importadas, emitiu uma nova Declaração de Importação (que chama de “DI-Nacionalização”), onde constam os tributos federais aduaneiros devidos e sobre eles calculou e recolheu montante complementar de ICMS.

Fala que outra parcela das operações que deu causa à infração fiscal apontada decorreu da necessidade de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-importação, conforme determinava o

artigo 58, inciso I, do RICMS/97, todavia em determinadas operações realizadas há a suspensão da cobrança do IPI, que, aliás, também continuará suspenso no momento da saída da mercadoria do seu estabelecimento, não sendo exigível, portanto, em momento algum, seja na importação, seja na venda no mercado interno.

Informa ser empresa multinacional que se dedica, dentre outras atividades, à “*fabricação de peças e acessórios para o sistema motor de veículos automotores*”, fazendo jus a diversos benefícios fiscais federais que têm como alvo tais mercadorias como forma de fomento ao respectivo mercado, dentre os quais, a suspensão do IPI tanto por ocasião da importação da mercadoria quanto no momento da sua saída física do estabelecimento industrial.

Indica ter sido a suspensão do IPI sobre os bens automotivos ora tratados instituída pelo artigo 5º da Lei 9.826/99, bem como pelo artigo 29 da Lei nº 10.637/2002. Atualmente, a suspensão trazida por ambas as normas foi regulada pela IN RFB nº 948/2009, mais precisamente em seus artigos 2º, 3º, 5º e 6º. Assim, para entender melhor a suspensão do IPI, reproduz trecho da legislação invocada.

Anota determinarem os artigos supracitados que haverá suspensão do IPI quando ocorrer desembaraço de determinados bens automotivos, bem como seus insumos, importados por estabelecimento industrial (artigos 3º e 6º) e da saída dos estabelecimentos industriais de determinados bens automotivos, bem como seus insumos, quando adquiridos por estabelecimento industrial fabricante (artigos 2º e 5º).

Percebe que tanto na importação quanto na saída de determinados bens automotivos importados ocorrerá a suspensão do IPI, e não bastasse os próprios efeitos advindos do RECOF, a própria legislação prevê semelhante benefício, porém, de modo a aumentar o seu escopo já que não apenas garante a suspensão na importação como também na posterior venda no mercado interno.

Alega tomar-se inválida a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-Importação pelas mesmas razões já apontadas anteriormente quando tratados os efeitos do RECOF e não há, portanto, dúvidas quanto ao erro incorrido ao se autuar operações em que não há a possibilidade de inclusão do imposto na base cálculo do ICMS-Importação, razão pela qual deverão ser excluídos da cobrança exigida no Auto de Infração, os valores relativos a este ponto.

Explana, a seguir a forma de pagamento do ICMS-Importação, trazendo, com o intuito de demonstrar os efeitos do RECOF, bem como as operações em que se tomou indevida a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-Importação, um exemplo das operações de importação autuadas, formalizada na DI 1516026502, registrada em 09/09/2015.

Recorda que, em razão do RECOF, quando da importação, emite uma DI-Admissão, em que constam os tributos aduaneiros federais suspensos. Neste primeiro momento, recolhe o ICMS-Importação a partir da base de cálculo que não leva em conta os referidos tributos federais (e, portanto, é composta pelo valor CIF da mercadoria importada e pelo montante referente à taxa SISCOMEX recolhida).

Explicita que quando, em alguns casos, procede à nacionalização da mercadoria importada, emite uma DI-Nacionalização, recolhendo os tributos aduaneiros federais (que deixaram de estar suspensos e passaram a ser devidos) e realiza um recolhimento complementar de ICMS-Importação (calculado sobre tais tributos federais exigidos neste segundo momento), sendo que parte da autuação, conforme antecipado em momento anterior da defesa, recaiu justamente sobre as DIs-Nacionalização.

Alega que o autuante, ao ignorar a mencionada sistemática do RECOF, analisou as DIs-Nacionalização emitidas, atestou o recolhimento dito complementar de ICMS-Importação (calculado sobre os tributos federais aduaneiros que deixaram de estar suspensos nesses casos) atrelado a essas operações de nacionalização de mercadoria importada, mas identificou suposto recolhimento a menor de ICMS.

Aduz que também não considerou o montante de ICMS-Importação já recolhido quando da emissão da DI-Admissão, e, neste sentido, é exatamente o caso da operação autuada relativa à DI 1516026502, que vem a ser uma DI-Nacionalização, e a ela está atrelado o recolhimento complementar de ICMS-Importação de R\$ 17.016,16, calculado sobre os tributos federais aduaneiros devidos após a nacionalização da mercadoria, na forma de trecho da mesma e comprovante de recolhimento trazidos em imagem.

Fala ter olvidado, no entanto, o autuante de considerar que a esta DI-Nacionalização estão relacionadas outras tantas DIs-Admissão, e para mostrar essa concatenação de DI-Nacionalização com diversas DIs-Admissão, acosta planilha do que sucede com as demais DIs-Nacionalização autuadas, a título de amostragem.

Garante nela se verificar, ter procedido ao recolhimento total de ICMS-Importação de R\$ 323.561,14 quando da emissão das DIs-Admissão (1320046209 a 1420999100) e este recolhimento foi completamente ignorado pela fiscalização, e para demonstrar o quanto alegado, diz estar juntando aos autos, a título de amostragem planilha que concatena as DIs-Admissão relacionadas às DI-Nacionalização autuadas nº 1516026502 e nº 1517783277 (Doc. 04); DIs-Nacionalização nº 1516026502 e nº 1517783277 (Doc. 05); DIs-Admissão relacionadas àquelas DIs-Nacionalização, comprovantes de recolhimento de ICMS realizado quando da emissão das DIs-Nacionalização (Doc. 07) e comprovantes de recolhimento de ICMS realizado quando da emissão das DIs-Admissão aqui enumeradas (Doc. 08).

Chama a atenção, para a falta de cuidado da fiscalização, que deixou de analisar a operação como um todo, pois, tivesse, enfim, “*atado as pontas*” das operações autuadas, isto é, tivesse corretamente constatado que houve recolhimento de ICMS sobre o valor CIF da mercadoria e a taxa SISCOMEX no momento da DI-Admissão e recolhimento complementar de ICMS-Importação sobre o valor de tributos federais aduaneiros devidos na nacionalização da mercadoria importada (quando, então da emissão da DI-Nacionalização), sequer teria lançado o presente Auto de Infração em epígrafe.

Reputa o lançamento fruto de má apreciação sobre o seu procedimento adotado, frisa, perfeitamente correto, necessário para que as importações realizadas façam jus ao regime RECOF.

Entende ser dispensável a apresentação de todas as DIs autuadas e relacionadas, tendo em vista a já evidenciada questão jurídica que envolve o RECOF e a produção de prova amostral ora explorada, entretanto, caso se entenda necessária a comprovação das questões relacionadas ao RECOF e a suspensão dos tributos federais no caso concreto, se coloca à disposição para apresentar, mediante solicitação de diligência em prazo razoável, como comprovação do quanto alegado, previstas em lei, vê como desnecessário que haja a apresentação integral destes documentos.

Fala ser a solicitação de diligência em prazo razoável necessária, sobremaneira, devido ao volume dos documentos necessários para justificar o quanto demonstrado, explicando que os exemplos trazidos acabam por ilustrar a situação que ocorre para todas as DIs autuadas, de forma que, em todos os casos, apurou e pagou o imposto devido, não fazendo sentido o pleito da fiscalização.

Ainda subsidiariamente, entende dever esse Órgão Julgador de primeira instância, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN, pois, embora não seja objeto do Auto de Infração, o pedido de exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício pretende justamente evitar a futura cobrança desses encargos, razão pela qual pede a sua apreciação.

Argumenta que tal procedimento, que tem sido praticado indiscriminadamente, carece de fundamento legal, já que o artigo 161 do CTN (transcrito), é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

Verifica, portanto, que a cobrança dos juros de mora somente ocorreria sobre o crédito tributário, ou seja, o valor do principal lançado, invocando ser no mesmo sentido do disposto pelo artigo 161 supracitado a jurisprudência dos Tribunais Federais, o que serve como demonstração da adoção da argumentação, mesmo que não vincule, copiando Ementas das decisões do CARF, 1<sup>a</sup> Seção; 2<sup>a</sup> Câmara; 1<sup>a</sup> Turma Ordinária; Acórdão 1201.00-304, Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, julgado em 04/08/2010 e CARF, 3<sup>a</sup> Seção, 4<sup>a</sup> Câmara, 3<sup>a</sup> Turma Ordinária; Acórdão 3403-003.306, Relator Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, julgado em 14/10/2014.

Assim, caso não seja integralmente cancelado o Auto de Infração com base no direito acima exposto, reclama ser a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício medida que se impõe.

Conclui, preliminarmente, ser nulo o Auto de Infração em decorrência da falta de motivação adequada e do cerceamento do seu direito de defesa que dela decorre. Isto, pois, o agente fiscal se limita a somente formular acusações, sem provar ou demonstrar a procedência de suas alegações; ainda preliminarmente, deve se reconhecida a nulidade do presente lançamento, por decorrer de novo procedimento de fiscalização sobre período já fiscalizado (janeiro de 2015 a dezembro de 2016), de modo que inclusive já fora no Auto de Infração 2691940005/17-7 autuada exatamente pela mesma infração (recolhimento a menor de ICMS-Importação em razão de suposto erro na determinação da base de cálculo do referido imposto). Com isso, o presente representa alteração de critério jurídico de lançamento tributário, em afronta ao artigo 146 do CTN.

No mérito, arremata ter demonstrado que parte das operações realizadas decorriam de importações com suspensão de tributos federais por meio de regime especial, de modo que tal cobrança estava suspensa, parte das operações autuadas correspondiam a operações de importação de bens automotivos com suspensão de IPI.

Verifica, ademais, que o presente Auto de Infração decorre de má apreciação, por parte da Autoridade Fiscal, das operações de importação realizadas, enquanto beneficiária do RECOF, pelo fato de, por vezes, pelo entendimento do autuante de não ter havido recolhimento suficiente de ICMS-Importação quando da emissão da DI-Admissão (momento em que o imposto é calculado sobre o valor da mercadoria importado somado à taxa SISCOMEX) ou quando da emissão da DI-Nacionalização (momento em que a mercadoria importada é revendida no mercado interno e, então, apura-se ICMS-Importação “complementar” sobre os tributos federais aduaneiros que estavam suspensos e passaram a ser devidos).

Aduz que, tivesse, enfim, “*atado as pontas*” e analisado a operação como um todo, teria verificado que nem no momento da emissão da DI-Admissão, tampouco da DI-Nacionalização houve recolhimento a menor, e subsidiariamente, na remota hipótese de não ser integralmente cancelado o Auto de Infração pelas razões de fato e de direito acima arguidas, deve ser ao menos excluída a cobrança de juros de mora sobre a multa.

Por todo o exposto, solicita seja a presente Impugnação conhecida e integralmente provida para determinar o cancelamento integral do Auto de Infração.

Requer, igualmente, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, cujo nome e endereço indica, bem como sejam enviadas cópias à empresa, no endereço constante dos autos, protestando, ainda, por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos e sustentação oral.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 268 a 276 aponta, em relação ao eventual vício de motivação e cerceamento de direito de impugnação, entende não ter havido qualquer falha legal/procedimental quanto à constituição do crédito tributário referente a este auto de infração.

Não vê sentido nos argumentos defensivos, visto entender que seguiu todas as exigências descritas no artigo 142 do CTN, além do ato ter sido explicitamente motivado, com clareza e congruência.

Fala ser a tipificação legal clara tendo em vista tratar-se de ICMS recolhido a menor em uma série total de oito operações de importação realizadas pela impugnante, conforme demonstrativo de fl. 05, onde restaria evidenciada a composição da base de cálculo, fonte do ICMS devido, sendo este, comparado com o que teria sido recolhido, implicado em diferença a recolher.

Esclarece a questão da tipificação legal, como sendo fácil entender que ela deve ser abrangente, o que a autuada chama genérica, em face de não se saber de antemão quais as omissões de elementos que desaguararam em composição a menor da base de cálculo do ICMS-importação. A abrangência resta clara quando se procede à leitura do texto que descreve a infração, consoante transcreve.

Ressaltar ter acesso às Declarações de Importação, recibos das despesas aduaneiras, comprovantes de pagamentos, Notas Fiscais eletrônicas, Invoices, e outros documentos. Com tais elementos e planilha disponibilizada pela Receita Federal elaborou demonstrativo que nada mais representa do que a soma do valor da mercadoria importada com tributos federais, taxa Siscomex, despesas aduaneiras (para esta infração não houve) e chegar a um valor total. Sobre este faz-se incidir a alíquota de ICMS de importação encontrando a base de cálculo, daí vem o ICMS devido e, após comparado com o pago, a diferença que deve ser recolhida.

Anota que as diferenças encontradas em todos os processos são tão elevadas que não seriam explicadas apenas pelo fato da empresa não ter incluído os tributos federais na base de cálculo. Elas vão além e não tem como cravar o porquê de tamanhas desproporções entre o que foi e o que deveria ter sido pago.

Argumenta que em virtude da empresa, apesar de ter tido tempo mais do que suficiente durante a ação fiscal para promover os esclarecimentos que melhor entendesse, não o ter feito, não há como a fiscalização substituí-la neste mister. Quem conhece os meandros dos processos de importação e os demonstrativos que ela própria deve ter elaborado para se chegar a algum valor de ICMS a recolher é a própria empresa. Em verdade, ela é quem precisa justificar a existência das apontadas diferenças nos pagamentos do imposto estadual.

Frisa que caso houvesse falta de clareza e congruência, como alega a autuada, não haveria meios da mesma se defender, o que não ocorreria, conforme se verificará adiante, e desta forma, não há qualquer falha ou omissão ensejadora de nulidade, consoante aduz injustificadamente a autuada.

Em relação à nulidade do Auto de Infração, pela alegada impossibilidade de refiscalização do período autuado, vê como mais uma alegação injustificada, visto que no próprio lançamento (fl. 02) existe a ressalva de que a Fazenda Estadual pode apurar em qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de outros elementos que possam configurar obrigações tributárias, e como o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (2015), diz ser a cobrança tempestiva.

Ressalta que as infrações que constam nos Autos de Infração a que se refere a autuada versam sobre diferentes (apesar de serem relativas à auditoria nas importações) infrações ora sobre épocas ou processos de importação distintos, invocando o artigo 40 do RPAF/99.

No mérito, quanto ao correto e efetivo recolhimento de ICMS pela impugnante, diante do fato de existirem operações de exportação subsequentes à importação, com não incidência dos tributos federais na base de cálculo do ICMS, externa ponto de vista de que as quatro espécies tributárias de competência da União (PIS, COFINS, II e IPI) devem compor a base de cálculo do ICMS incidente nessas operações de importação de mercadorias do exterior.

Em relação ao argumento de ser a empresa beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (RECOF), cuja principal consequência seria a suspensão da tributação federal, sustenta que esse benefício concedido pela

União não é contemplado pela legislação baiana, e que o regulamento de ICMS/BA prevê como possibilidade de suspensão de incidência do referido imposto é o que consta do artigo 280, incisos VI e XIII, cujo teor reproduz.

Depreende da leitura de tais dispositivos que os casos onde se poderia aplicar-se a suspensão da cobrança do ICMS não se aplicam ao que ocorreu com a autuada, e por outras bandas, há hipótese de isenção de ICMS contemplada pelo artigo 265, inciso XCI combinado com seu §2º, mas relacionado ao benefício “drawback”, que também não é o caso da impugnante, conforme se vê na transcrição efetuada.

Desta forma, por não haver previsão na legislação regente de ICMS no Estado da Bahia, garante que os tributos federais em discussão devem compor a base de cálculo para efeito de cobrança do ICMS incidente sobre as operações de importação objeto desta infração.

Corroborando este entendimento cita a decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal através de Acórdão JJF 0063-02/17 relacionado ao Auto de Infração 281082.0029/14-8, lavrado contra este mesmo contribuinte, em julgado bastante recente, publicado em 04/05/2017, conforme pode ser visto pelo voto (decisão unânime) relativo à infração de idêntico conteúdo, cujos extratos denotam a procedência da autuação, reproduzindo o mesmo.

Assim, a despeito de ser concedido pela União, o benefício RECOF, garante não estar o mesmo previsto na legislação do Estado da Bahia e por isso os tributos federais devem compor a base de cálculo do ICMS-importação.

Quanto ao argumento da suspensão de IPI para bens automotivos e a sua não inclusão na base de cálculo do ICMS-importação, sustenta se aplicarem os mesmos argumentos retro ditos, ou seja, não há previsão na legislação baiana, qual seja, o de que o benefício concedido pela União não obriga nem pode causar prejuízos financeiros aos Estados da federação, pela não inclusão de tal imposto na base de cálculo de ICMS devido pelas importações. Tal conclusão decorre de princípio que exorta a autonomia financeira, administrativa e tributária entre os entes federativos, mais uma vez citando a decisão proferida pela 2ª JJF no Acórdão 0063-02/17, cuja conclusão copia.

A respeito da forma de pagamento do ICMS-importação pela defendant, segundo qual, para os processos de importação relativos às DIs denominadas de Nacionalização existem DIs associadas emitidas anteriormente e chamadas DIs de Admissão, expõe que, somente agora, após as devidas explicações e provas trazidas ao PAF, percebe caber razão parcialmente à defendant quanto ao alegado em sua impugnação, uma vez terem sido trazidos os necessários esclarecimentos para os processos de importação identificados pelas DIs de Nacionalização de 1516026502 e 1517783277, mas somente para estas duas.

Pontua ser imperioso que todas as DIs sejam justificadas para que possa debruçar-se sobre todos os documentos que possam comprovar a regularidade e exatidão dos pagamentos de ICMS afetos àquelas DIs reclamadas neste processo.

Ressalta que a própria autuada afirma que apenas parte desta autuação recaiu sobre as DIs de Nacionalização, como visto à fl. 38, e desta forma, por ter se posicionado somente quanto às duas DIs de Nacionalização acima citadas, presume que outros poderiam ser os aspectos/explicações (se é que existem) que envolvem as demais não justificadas.

Diz ser fato que as demais seis DIs carecem de justificativas sobre o porquê do recolhimento do ICMS-importação ter sido tão menor do que o devido demonstrativo de fl.05, base desta infração.

Outro fato que chama atenção é que as duas DIs explicadas representam na rubrica “Dif. a recolher” do demonstrativo, em termos percentuais de valor, apenas 6,6% do total das oito DIs, repisando a necessidade de apresentação de explicações para as diferenças apontadas nesta infração relativamente a todas as DIs envolvidas.

Quanto às DIs 1516026502 e 1517783277, para as quais a autuada trouxe os devidos elementos probatórios, fala restar provado que elas efetivamente relacionam-se às diversas DIs de Admissão acostadas.

Assevera terem sido feitas as verificações e, ao final, evidenciou-se que todos os itens constantes nas duas DIs de Nacionalização estavam presentes em quantidades suficientes naquelas Declarações de Admissão vinculadas, para as quais o ICMS-importação fora pago tempestiva e corretamente, bem como o ICMS-importação complementar, quando da nacionalização desses itens também fora recolhido corretamente.

Em conclusão, pugna pela procedência parcial da infração, com a aceitação das alegações trazidas apenas para os processos relativos às DI de nacionalização nº 1516026502 e 1517783277 e manutenção da exigência para as demais, conforme demonstrativo atualizado em anexo.

Cientificado do teor da informação fiscal (fls. 279, 279-A), a empresa autuada se manifesta às fls. 281 a 292, no sentido de rebater, pormenoradamente, cada um dos argumentos aduzidos em Informação Fiscal, para, mais uma vez, demonstrar a procedência das razões de defesa suscitadas em Impugnação administrativa e requerer o cancelamento integral do Auto de Infração em epígrafe.

Quanto à nulidade do Auto de Infração por víncio de motivação e cerceamento de direito de defesa, alega que, diante dos argumentos suscitados em sede de Impugnação, o Auditor Fiscal entendeu não ter havido qualquer falha legal/procedimental quanto à constituição do crédito tributário em discussão, defendendo que a autuação está perfeitamente motivada, clara e congruente eis que no auto de infração, estaria evidenciado o erro na composição da base de cálculo que ensejou o recolhimento a menor de ICMS Importação, não teria havido descrição genérica da infração, mas sim uma descrição abrangente que, em suas palavras, decorre de “*não se saber de antemão quais as omissões de elementos que desaguardaram em composição a menor da base de cálculo do ICMS-Importação*” e o fato de que a empresa conheceria todos os meandros dos processos de importação e além dos demonstrativos elaborados, não lhe cabendo suscitar eventual cerceamento de seu direito de defesa.

Entende, todavia, que tais razões não merecem prosperar, vez se estar diante de uma dupla-contradição, primeiro porque ao mesmo tempo em que o autuante afirma ter estado evidenciada a composição da base de cálculo do ICMS, alega não ser possível saber quais elementos foram omitidos da base de cálculo considerada pelo contribuinte.

Segundo porque, apesar de afirmar que dispõe dos documentos necessários para demonstração dos elementos que devem integrar a base de cálculo, imputa à empresa a obrigação de identificar as variáveis que não compuseram a base de cálculo tributada e que, supostamente, deveria ter sido apurada.

Frisa que tais argumentos não passam de uma tentativa de inverter indireta e ilegalmente o ônus da prova, sem que a fiscalização tenha produzido qualquer prova capaz de amparar as suas alegações e de demonstrar, exatamente, onde reside o suposto erro na base de cálculo considerada, o que implica diretamente em cerceamento de defesa.

Depreende que a informação fiscal, ao invés de trazer aos autos elementos capazes de atestar o seu suposto erro e sanar a nulidade retratada, limita-se a refutar os argumentos de modo contraditório e a reforçar a ausência de motivação do Auto de Infração, o que, repisa, infringe o disposto no artigo 142 do CTN.

Se posiciona no sentido de que, nos termos da defesa apresentada, o Auto de Infração deve ser declarado materialmente nulo, ante a generalidade da descrição da infração fiscal, o que, invariavelmente, prejudica o pleno exercício de seu direito de defesa, e neste sentido, deveria ter identificado exatamente o que deu ensejo à infração fiscal apontada, quais as despesas aduaneiras que não foram consideradas na base de cálculo do ICMS-Importação e que, na sua visão, deveriam ter sido.

Em relação à nulidade do Auto de Infração pela impossibilidade de refiscalização do período autuado, aduz que o autuante cinge-se à afirmação de que é possível refiscalizar os tributos apurados num mesmo período enquanto não extinto o prazo decadencial, acrescentando, ainda, que, *in casu*, se tratam de diferentes infrações ou períodos considerados nos dois Autos de Infração, bem como destacando que, mais uma vez, tais alegações fiscais apresentam demasiada generalidade e deixam apontar concretamente as supostas diferenças entre o Auto de Infração em epígrafe e o primeiro que já havia sido lavrado para o mesmo período.

Rememora que, não só o presente Auto de Infração trata de período já fiscalizado no Auto de Infração 2691940005/17-7, como ambos tratam da infração de recolhimento a menor de ICMS-Importação em razão de erro na determinação da base de cálculo de tal tributo, o que, enfim, só confirma a fragilidade das alegações suscitadas em Informação Fiscal.

Reitera o alegado em sede de Impugnação, ou seja, o fato de o Auto de Infração dever ser considerado materialmente nulo, em razão da alteração de critério jurídico de lançamento, em afronta ao artigo 146 do CTN, decorrente da refiscalização efetuada sobre operações de importação ocorridas de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, uma vez que as importações realizadas de janeiro de 2014 a dezembro de 2016 já haviam sido fiscalizadas e sido, inclusive, objeto de lançamento tributário formalizado por meio Auto de Infração nº 2691940005/17-7, o que na sua visão, impede a realização de novo Auto de Infração sobre o mesmo período e infração.

Quanto ao mérito, anota ter o autuante protestado pelo afastamento do benefício do regime aduaneiro especial de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado – RECOF, fundando-se no frágil argumento de que tal benefício não é contemplado pela legislação baiana.

Anota ter o mesmo, ainda, suscitado os artigos 280 e 265 do decreto 13.780/12 para sustentar que não, na legislação baiana, previsão de suspensão ou isenção de ICMS por aplicação do RECOF.

Considera que os argumentos e os dispositivos legais suscitados não se prestam a justificar a inclusão dos tributos aduaneiros federais (IPI, II, PIS e COFINS) na base de cálculo do ICMS-Importação.

Concorda que não há benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia (seja para isentar ou suspender o ICMS) em razão do RECOF, tanto é assim que, em nenhum momento, alegou que faria jus a qualquer benefício fiscal estadual sobre o ICMS-Importação, e sim, o que entende não contestado é que o RECOF, enquanto regime aduaneiro especial que suspende a exigibilidade dos tributos aduaneiros federais acaba por gerar um efeito indireto de diminuição da base de cálculo do ICMS-Importação.

Sustenta que por estarem suspensos é que os tributos federais aduaneiros não devem ser abrangidos na base de cálculo do ICMS-Importação, e nessa linha e conforme amplamente assentado na peça apresentada, tanto a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, inciso V quanto a Lei Estadual 7.014/96, em seu artigo 17, inciso VI, alíneas “a” e “e” determinam que somente as despesas “devidas” devem ser incluídas na base de cálculo de ICMS-Importação. Desta forma, vê evidente que tributos federais suspensos que, frisa, jamais foram devidos, não devem integrar a base de cálculo do ICMS-Importação.

Fala que a redução no recolhimento de ICMS-Importação, no caso presente, não se deve a qualquer benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, mas se deve ao impacto dos tributos federais (suspensos) sobre a base de cálculo do ICMS-Importação, e com isso, não há qualquer tipo de desoneração do tributo estadual por determinação da legislação federal, como alegado na informação fiscal.

Nota que a própria 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF já demonstrou perfilar deste entendimento e, neste sentido, pedindo vênia para, mais uma vez, reproduzir trecho desse elogioso julgado, no Acórdão JJF 0055-05/17.

Chama a atenção no trecho destacado, para a precisão do julgador ao reconhecer que a diminuição de ICMS-Importação causada pelo RECOF não decorre de uma isenção heterônoma,

vedada nos termos do artigo 151, inciso III da Constituição Federal, de tributo estadual por determinação da União, mas sim da própria sistemática da legislação que rege o ICMS-Importação.

Frisa ter sido o próprio legislador baiano (segundo o quanto determinado pelo legislador complementar) que optou por incluir na composição da base de cálculo do ICMS-Importação apenas os tributos aduaneiros federais devidos. Se o legislador não quisesse que o ICMS-Importação devido aos cofres da Bahia sofresse a influência do quanto recolhido a título de tributos federais, teria determinado, por exemplo, que o que compõe a base de cálculo do ICMS-Importação são os tributos federais aduaneiros incidentes e não os devidos, o que demonstraria a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em epígrafe.

Em relação à suspensão de IPI para bens automotivos, e a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-Importação, diante de ter o autuante se limitado a suscitar aplicação dos mesmos argumentos do ICMS, qual seja, que a não inclusão de tributos federais na base de cálculo do ICMS exorta a autonomia financeira, administrativa e tributária entre os entes federativos, reitera os argumentos anteriormente expostos.

Esclarece mais uma vez que, quando nacionaliza produtos importados sob o regime RECOF, emite uma nova Declaração de Importação (que chama de “DI-Nacionalização”), apura e paga os tributos federais aduaneiros que passaram a ser devidos (com a nacionalização) e sobre eles calcula e recolhe o respectivo montante complementar de ICMS.

Traz como meio de elucidar a sistemática adotada para o recolhimento dos tributos como beneficiária do RECOF, como exemplo as DIs 1516026502 e 1517783277, a título de amostragem.

Após recordar a sistemática, aponta ter seguido a mesma e o fato de o autuante ter analisado as DI-Nacionalização (e os pagamentos de ICMS-Complementar), mas não considerou o montante de ICMS-Importação já recolhido quando da emissão da DI-Admissão, ou seja: não considerou o montante de ICMS recolhido sobre o valor CIF da mercadoria importada somado à taxa SISCOMEX.

Após citar o acolhimento feito de parte de seu argumento, em relação aos documentos numerados, fala que o mesmo seguiu equivocada por não aceitar as DI-Nacionalização juntadas aos autos como prova amostral.

Registra que ante o prazo exíguo de dez dias para apresentação desta Manifestação, não teve condições de reunir toda a documentação mencionada, que, numa estimativa genérica, deve apresentar centenas de páginas, e certa da suficiência da prova produzida em sede de Impugnação, pugna pela procedência de suas razões e pelo cancelamento do presente Auto de Infração.

Reforça o pedido de realização de diligência para que apresente os documentos entendidos necessários, e por fim, diante do exposto, reitera todas as suas alegações de defesa apresentadas em Impugnação, como se estivessem aqui transcritas, requerendo, uma vez mais, o cancelamento integral do Auto de Infração em epígrafe.

Retornando ao autuante para nova informação fiscal, este às fls. 298 a 301, expõe que, quanto à nulidade do Auto de Infração, ratifica esta fiscalização os mesmos argumentos expostos em sua informação fiscal anterior, visto entender desprovida de fatos novos a manifestação acostada pela autuada. Entende a clareza e auto explicação do demonstrativo acostado à fl. 05, e desta forma, não vê qualquer falha ou omissão ensejadora de nulidade, consoante aduz injustificadamente a autuada.

Em relação ao argumento de nulidade pela impossibilidade de refiscalização do período autuado, explana nada mais de relevante haver a acrescer ao explicado em sua informação fiscal anteriormente prestada.

No mérito, em relação ao alegado correto e efetivo recolhimento de ICMS pela autuante, diante do fato da existência de operações de exportação subsequentes à importação, diante da não

incidência dos tributos federais na base de cálculo, também entende não haver mais esclarecimentos a prestar ao competente órgão de julgamento, visto parecer clara a exposição contida às folhas 271 a 273 dos autos.

Da mesma forma em relação ao argumento de suspensão de IPI para bens automotivos e a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS-importação, afirma valerem os mesmos argumentos que alicerçam o tópico anterior e a informação fiscal prestada.

Em relação a tese de forma de pagamento do ICMS-importação pela impugnante, ressalta que a empresa trouxe novos argumentos quanto a este tópico, e por conseguinte, mantêm-se as mesmas explicações trazidas na informação fiscal anterior, com exigência, portanto, das necessárias explicações para as seis DIs restantes.

Assim, pelas razões acima destrinchadas, pugna pela procedência parcial da infração constante deste lançamento, com a aceitação das alegações trazidas apenas para os processos relativos às DI de nacionalização 1516026502 e 1517783277 e manutenção da exigência para as demais seis DIs, conforme demonstrativo atualizado em anexo.

Conclui que não havendo mais infrações e/ou razões de defesa a tratar, ratifica a ação fiscal em quase toda a sua integralidade, solicitando a este Egrégio Conselho pela procedência parcial do respectivo Auto de Infração, com o fim de condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário com todos os seus consectários legais.

Em 04 de abril de 2018, a empresa atravessou requerimento (fls. 305 a 309) no qual apresenta planilha que concatena as Declarações de Importação de Admissão com as de Nacionalização, com o intuito de demonstrar o recolhimento do ICMS importação devido para o período abarcado pelo Auto de Infração, conforme solicitado pelo autuante em informação fiscal.

Rememora, mais uma vez, os fatos até então ocorridos, especialmente a apresentação de duas Declarações de Importação em relação às quais comprovou devidamente o recolhimento do imposto, e a observação contida na informação fiscal da necessidade de serem trazidas aos autos todas as DI-Nacionalização com as correspondentes DI-Admissão.

Ressalta que não se trata de matéria preclusa, pois não é nova alegação, e sim, atendimento a exigência do autuante, e em nome dos princípios da ampla defesa e da verdade material, devem ser admitidas no processo.

Reitera, caso se entenda necessário, o pedido para a realização de diligência.

Apresenta documentos de fls. 310 a 316.

Diante da apresentação de novos documentos, em 20 de agosto de 2018, o feito foi convertido em diligência, a fim de que (fl. 319) o autuante fosse cientificado da manifestação do sujeito passivo de fls. 305 a 316, devendo prestar nova informação fiscal, bem como elaborar nova planilha de débito analítica com a exclusão dos documentos acatados na informação fiscal anterior, com a necessária ciência ao sujeito passivo, com concessão de prazo de manifestação de dez dias.

Às fls. 324 a 327 o autuante em atenção ao quanto solicitado, se posiciona, no sentido de que, conforme indica a autuada, para os processos de importação relativos às DIs denominadas de Nacionalização existem DIs associadas emitidas anteriormente e chamadas DIs de Admissão.

Diz, ainda, que em posicionamento anterior, vieram aos autos os necessários esclarecimentos para os processos de importação identificados pelas DIs de Nacionalização 1516026502 e 1517783277, mas somente para estas duas, sendo devidas explicações para as DIs restantes.

Realça ser imperioso que todas as DIs sejam justificadas para que possa debruçar-se sobre todos os documentos que possam comprovar a regularidade e exatidão ou não dos pagamentos de ICMS afetos às DIs restantes é que devem ser acostadas ao processo todas as DIs, tanto de nacionalização quanto as de admissão a aquelas associadas.

Argui ser fato que, a despeito de ter exigido a apresentação de todas as DIs, a autuada, desta feita, trouxe apenas planilha destacando as seis DIs de nacionalização com suas DIs de admissão

correspondentes, sem, entretanto, acostar, em forma de papel ou por arquivo magnético essas DIs mencionadas.

Arremata que, da forma que a empresa apresentou suas tabelas de vinculação entre as DIs de nacionalização e admissão não é possível o entendimento e aferição do que realmente ocorreu, visto que sem a necessária consulta individual das DIs envolvidas não se tem como saber se houve efetivamente vinculação entre elas.

Lembra que as DIs de nacionalização (posteriores) têm que fazer menção a quais DIs de admissão (anteriores) ela se refere, pois sem esses elementos não há como fazer juízo conclusivo acerca destes fatos, bem como da necessidade de se indicar os DAEs relativos a cada pagamento efetuado.

Entretanto, baseada na diligência do CONSEF, científica a autuada para que, querendo, em prazo de dez dias, anexe todas as seis DIs de nacionalização restantes e suas correspondentes DIs de admissão.

Observa que a planilha de débito analítica com a exclusão dos documentos acatados na primeira informação fiscal, mencionada nesta diligência já fora anexada ao PAF desde aquele momento, à fl. 277.

Pelas razões acima destrinchadas, e em face da autuada ainda não ter se desincumbido da apresentação das DIs retro citadas, reafirma a procedência parcial da infração constante deste lançamento, com a aceitação das alegações trazidas apenas para os processos relativos às DIs de nacionalização 1516026502 e 1517783277 e manutenção da exigência para as demais.

Intimada mais uma vez, a fim de tomar conhecimento da nova informação fiscal (fl. 329), a autuada volta a se manifestar no feito, no sentido de que, diante do fato de estar em férias coletivas de final de ano, necessitaria de prazo adicional de mais vinte dias para atendimento à solicitação do Fisco (fls. 331 a 333).

Em 16 de janeiro de 2019, a empresa autuada protocola documento onde, após historias os fatos, traz aos autos, como exemplo para a sistemática que adota em relação às importações amparadas pelo RECOF a DI autuada 1500250815, bem como quarenta dos quarenta e seis comprovantes de recolhimento do ICMS por tal importação.

Requer, mais uma vez, dilação do prazo de quinze dias para apresentação das demais informações solicitadas.

Junta documentos de fls. 340 a 454.

Retornando para o autuante, este, em sede de nova informação fiscal (fls. 457 a 460), expõe que o ato de infração tem como objeto recolhimento a menor de ICMS em oito processos de importação (identificados por suas respectivas DIs), e que aquelas de números 1516026502 e 1517783277 já haviam sido retiradas do auto desde a sua primeira informação fiscal, em virtude de explicações plausíveis. Na segunda informação prestada nada houve a acrescentar por inexistência de novos dados, ao passo que, desta feita, nesta oportunidade, trouxe informações quanto a uma DI de nacionalização apenas, a 1500250815.

Ou seja, faltam ainda as informações quanto às DIs de nacionalização de nº 1500250726, 1510159586, 1512193854, 1513988532 e 1515898085.

Quanto a DI de nacionalização 1500250815, frisa que a impugnante trouxe elementos suficientes à análise da existência de pagamento de ICMS na medida exigida pela legislação baiana, estando comprovado, após análise, que houve no momento da nacionalização dos diversos itens nela constantes a necessária vinculação com as DIs de admissão.

Informa que essas DIs de admissão foram também checadas tendo sido verificado que o ICMS de importação foi apurado à época de forma correta. O ICMS apontado como pago pela autuada também foi checado e realmente constavam do sistema de pagamento da SEFAZ-BA.

Desta forma, entende não haver mais razão para manutenção dessa exação tributária em face dos diversos documentos apensados ao processo justificarem as alegações defensivas, quanto à DI de nacionalização 1500250815.

De outras bandas, em virtude de impugnante já ter tido três oportunidades de apresentar as necessárias informações ao trabalho de auditoria, mas ter trazido elementos apenas para três DIs de nacionalização, que agora não mais compõem este auto de infração, entende que o processo deve ser enviado diretamente ao Conselho de Julgamento.

Recorda que a autuada, afora o tempo para resposta durante o período de fiscalização, teve ciência formal desta autuação desde 13/09/2017, lapso temporal bastante extenso e suficiente para promover suas justificativas para todas as oito DIs envolvidas e não somente as três já exauridas.

Defende a procedência parcial da infração constante deste Auto de Infração, com a aceitação das alegações trazidas apenas para os processos relativos às DIs de nacionalização 1516026502, 1517783277 e 1500250815 e manutenção da exigência para as demais, conforme demonstrativo atualizado que anexa.

Deu-se ciência de tal informação ao sujeito passivo, através do documento de fl. 463.

Mais uma vez intervindo no feito, a autuada (fls. 465 a 468), ao tempo em que pondera acerca da dificuldade em recuperar os documentos correspondentes ao período autuado (2015), como justificativa para a demora no atendimento da diligência solicitada, além do detalhamento necessário pelo cotejamento das diversas Declarações de Importação, informa estar trazendo aos autos as DIs autuadas 1500250726, 1500250815, 1510159586, 1512193854, 1513988532 e 1515898085, com os respectivos documentos comprobatórios do recolhimento do imposto devido pelas operações.

Os mencionados documentos se encontram às fls. 469 a 1.206.

O autuante, em 13/02/2019, após análise da documentação apresentada, informa que (fls. 1.208 a 1.210) tendo em vista a apresentação da documentação faltante, suficientes para a análise da existência de pagamentos de ICMS na medida exigida pela legislação baiana, após o detido exame, comprovou ter havido no momento da nacionalização dos diversos itens ali constantes, a necessária vinculação com as DIs de Admissão.

Assegura ter examinado as mesmas, verificado que o ICMS de importação foi apurado e pago à época, sendo os valores de imposto igualmente checados, constando no sistema de arrecadação da SEFAZ.

Entende, em conclusão, não haver mais razão para a manutenção da exação tributária, em face dos documentos apensados justificarem as razões defensivas.

Entretanto, lamenta não ter a autuada se posicionado quando das intimações via DTE realizadas ao curso dos trabalhos de fiscalização, o que gerou desnecessariamente a atuação do aparelho estatal.

Em 15/02/2019 retorna a empresa autuada aos autos (fls. 1.214 a 1.220), no sentido de, após resumir os acontecimentos dos autos, reiterar todos os termos já aduzidos anteriormente, juntando documentos de fls. 1.222 a 1.382, indicando, à fl. 1221, a presença do Anexo 04, com os “comprovantes de recolhimento do ICMS remanescente”.

Em 31 de maio de 2019, houve nova conversão em diligência (fls. 1.384 e 1.384-v), a fim de que, diante da existência de nova manifestação da autuada, com apresentação de novos documentos, e em que pese a conclusão do autuante, na sua última informação, em nome do princípio da legalidade não pode ser desconhecido caber ao Fisco sempre a última manifestação antes do julgamento, daí por que, em nome da ordem processual, encaminhou o feito para a Inspetoria de origem, apenas para que o autuante tome o devido e necessário conhecimento da última manifestação do contribuinte, e dos documentos ali inseridos.

O autuante, atendendo aos termos contidos na diligência (fls. 1.388 e 1.389), reitera os termos anteriormente postos, pela improcedência da autuação.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Observo que a empresa tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitessem a instalação do contencioso.

Inicio o presente pela análise das questões preliminares a serem apreciadas, sendo a primeira delas a de que seria nulo o processo diante da generalidade da descrição da infração fiscal, que, prejudicaria o seu pleno exercício do direito de defesa, ao entendimento de que caberia ao autuante ter identificado exatamente o que deu ensejo à infração apontada, particularizando aquelas despesas aduaneiras que não foram consideradas na base de cálculo do ICMS sobre as importações realizadas.

Da análise da descrição da infração, bem como do documento acostado pelo autuante à fl. 05, se constata que a arguição não possui qualquer procedência. Prova maior disso é o fato da defesa ter vindo ao processo e argumentando ser beneficiária do RECOF ter não somente pormenorizado este benefício fiscal, como, de igual forma, explicar com bastante riqueza de detalhes os motivos e as razões pelas quais os tributos federais incidentes sobre a importação não haviam sido incluídos na base de cálculo do ICMS importação, repetindo, seguidamente, em suas várias intervenções posteriores ao longo da duração do feito a sistemática utilizada para o cálculo do tributo por ela realizada, o que desmonta esta tese, e concorre para a sua rejeição.

Como bem sabido, o lançamento é gerado a partir de um sistema informatizado, devidamente parametrizado, o qual contém a descrição padrão da infração apurada, com a sua respectiva codificação, cabendo ao autuante em campo específico complementar tal descrição com as informações que entender necessárias.

Ainda que isso eventualmente não tenha ocorrido, os demonstrativos elaborados pelo mesmo, inseridos nos autos, e entregues ao sujeito passivo, o qual em sede de impugnação inclusive se reporta aos números das Declarações de Importação alcançadas pela autuação, suprem esta lacuna de forma a afastar de forma completa, qualquer sombra de cerceamento ou prejuízo à defesa do sujeito passivo.

Quanto ao fato de argumentar já ter sido fiscalizada no mesmo período, em momento anterior, em relação ao mesmo tipo de auditoria (operações de importação), cumpre esclarecer que daquilo contido nos autos, claro está que embora, efetivamente tivesse sido anteriormente fiscalizada, a infração aqui arrolada não se confunde com aquelas porventura arroladas em lançamentos referentes ao mesmo período, sequer sobre os mesmos documentos, o que lhes confere legalidade e validade.

Também não se há de falar, assim, em refazimento de lançamento, como quer a empresa autuada, muito embora haja mais de um lançamento para um mesmo período, ambos referentes a ocorrências e condutas tributárias diversas, independentes e apartadas, sem vínculo ou correlação, algo não vedado ao Fisco, frente aos prazos decadenciais previstos no próprio corpo do CTN, em seus artigos 173 e 150, o que definitivamente é o caso presente.

Talvez tal raciocínio decorra da confusão estabelecida entre obrigação tributária e crédito tributário: a primeira nasce com a ocorrência do fato gerador, momento no qual surge a obrigação de pagar e o direito de crédito, o que significa que a obrigação tributária é existente. O segundo na forma prescrita no CTN nasce pela constituição do lançamento, e sendo assim, o crédito é a obrigação liquidada (certa quanto à existência e determinada quanto ao objeto) o que significa que a obrigação é exigível pelo sujeito ativo.

Logo, pode-se concluir que crédito tributário é a obrigação tributária exigível, e a exigibilidade, que possibilita a cobrança pelo sujeito ativo, é adquirida através do procedimento do lançamento, ato posterior à ocorrência do fato gerador e por consequência ao nascimento da obrigação tributária.

Importante destacar que o CTN enumera três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessara no caso em comento apenas e tão somente este último (homologação), o qual se verifica nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota estabelecidos na lei respectiva).

A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade. O lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, primeira parte, se trata de ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela. Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário.

Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste. Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças. Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício.

Nessa esteira, assim dispõe o inciso V, do artigo 149 do CTN:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação)”.*

Ademais, cumpre lembrar a máxima em direito de que “o que não é juridicamente proibido, é juridicamente permitido” e inexiste vedação legal para a prática de fiscalizações sobre períodos já analisados, desde que atendidos os ditames legais, inclusive de observância, reitero, do período de decadência.

Desconhece, a autuada, a possibilidade de para uma mesma ação fiscal, serem lavrados vários Autos de Infração, respaldada no artigo 40 do RPAF/99:

*“Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes”.*

Foi o que ocorreu: numa mesma ação fiscal, foi lavrado mais de um Auto de Infração, não tendo havido no caso presente, nenhuma mudança de critério jurídico, ao contrário do entendimento da defesa, tão somente o desmembramento de uma fiscalização em lançamentos apartados por períodos, prática, repito, amparada na legislação.

Logo, descabe aventar ao caso concreto a pecha de refiscalização, bem como a base legal invocada, (artigo 146 do CTN), pois no presente caso, não se trata de “*revisão do lançamento de ofício*” como entende e pretende a autuada e sua defesa, mas novo lançamento, realizado dentro do prazo decadencial previsto no mesmo CTN (artigo 150), relativo a fatos, elementos e documentos ainda não submetidos a qualquer lançamento de ofício no período, diante das provas nos autos, razão pela qual rejeito o argumento defensivo.

Por pertinência, menciono teor de decisão contida na Apelação/Remessa Necessária - 0307968-86.2015.8.24.0018 – Chapecó, julgada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, tendo como relator o Desembargador Ricardo Roesler, publicada em 24 de julho de 2019, donde destaco o seguinte trecho da sua Ementa, em suporte ao raciocínio acima desenvolvido:

*“Alegação de que o reenquadramento conflitaria com o art. 146 do CTN. Impertinência. Típica atividade de revisão do lançamento, que se opera a partir da confrontação da declaração prestada pelo contribuinte - considerada então inverídica - o que não se confunde com a mudança de critérios jurídicos pela autoridade fiscal. ausência, tampouco, de afinidade com a restrição do art. 100, III, do CTN, dado que não se trata de mudança de prática, mas de simples fiscalização do que declarado pelo contribuinte à luz dos critérios comuns de incidência, contrapostos aos serviços efetivamente prestados”.*

Quanto ao pleito para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DT-e), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do eda Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Em relação ao pedido para realização de sustentação oral e intimação para tal, se trata de direito e prerrogativa normativa, que independe de qualquer elemento volitivo, senão unicamente à defesa, devidamente científica da realização da sessão de julgamento, não se podendo obstar tal direito, o que não ocorre neste caso, ao contrário sempre será garantido.

Fica prejudicado o pedido da autuada feito reiteradamente de realização de diligência, diante do fato de que, não somente ao curso do feito teve a oportunidade de comprovar as suas alegações, como o fez, como, de igual modo, se buscou a verdade material de forma incessante, de maneira que o deferimento de tal pedido em nada mais contribuiria para o deslinde da questão.

No mérito, como já visto a acusação é a de recolhimento a menor do ICMS sobre importações realizadas, por erro na apuração da base de cálculo do imposto.

Segundo argumenta a defesa, as operações de importação autuadas estavam albergadas pelo regime do RECOF, que vem a ser o Regime Aduaneiro Especial de Entreponto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado e permite à empresa beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou mercado interno.

Também permite que parte da mercadoria admitida no regime, no Estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo. A mercadoria, no Estado em que foi importada, poderá também ser exportada, reexportada ou destruída.

Isso significa dizer que os contribuintes, por meio desse regime especial, não precisam recolher IPI, Imposto de Importação, PIS e COFINS na importação de insumos se, depois de fabricarem a mercadoria aqui no país, destinarem esses produtos finais para o exterior, sendo que a exportação, para dar direito ao benefício, tem de ser feita até um ano da data de importação.

Tal regime possui natureza jurídica de isenção sob condição resolutiva, onde se suspende o prazo para pagamento dos tributos até o cumprimento da condição estabelecida, e em se tratando de isenção de caráter especial, deferida em razão da concessão pelo órgão responsável de habilitação no Regime Especial, aplica-se a regra prevista no artigo 179, *caput* do Código Tributário Nacional (CTN).

E mais: em se tratando de sua aplicação, vige entendimento exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sobre o regime RECOF, onde se tratava de vendas para fora do país não feitas diretamente pela importadora, uma vez que as exportações foram intermediadas por empresas outras aqui estabelecidas na condição de comercial exportadora, sendo que a maioria dos conselheiros da 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção, que analisou a querela, concluiu que apesar de existir uma instrução normativa a respeito, tanto o Decreto-Lei 37, de 1966, que serve de base legal para toda a legislação aduaneira, como o próprio regulamento aduaneiro não fazem restrição a este tipo de operação, como se denota em trecho do voto condutor da lavra do Conselheiro José Renato Pereira de Deus: “*Aplicar o entendimento que somente empresas comerciais exportadoras habilitadas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248 poderiam ser utilizadas, nos termos da instrução normativa, cria limites que não constam dos diplomas legais e regulamentares que criaram o regime*”.

O Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor, (Decreto 6.759/2009), dedica a tal Regime os artigos 420 a 426, enquadrando-o nos denominados “Regimes Aduaneiros Especiais”, ao passo que o artigo 424 do Regulamento Aduaneiro com base no artigo 90, § 3º do Decreto-Lei 37/1966, remeteu a aplicação do mesmo para norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vigendo, atualmente a respeito, a Instrução Normativa RFB nº 1.291/2012.

Interessante se notar que apesar de estar incluído no rol dos Regimes Aduaneiros Especiais, o RECOF não se confunde com o denominado “Drawback”, uma vez que, apesar de ambos isentarem os mesmos impostos incidentes sobre a importação (IPI, PIS, COFINS, Imposto de Importação e Adicional ao Frete para Renovação de Marinha Mercante), ainda que ambos estejam sujeitos à fiscalização pela RFB, no RECOF o pedido é realizado junto a este órgão, ao passo que o Drawback é solicitado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, por meio do sistema e Ato Concessório.

Também os diferencia, o fato de as empresas que possuírem benefícios através do regime do Drawback terão um ano de utilização do ato concessório, que é o que permite os incentivos fiscais, podendo ser prorrogado por igual período, enquanto o benefício das empresas que possuem a isenção via RECOF necessitam de um sistema informatizado controlando todo o processo de produção, desde a compra do material, o estoque, a saída de mercadorias e até registros financeiros, sendo condição para a manutenção de tal incentivo a exportação dos produtos resultantes das importações em no mínimo 50% do valor total das mercadorias que

foram importadas, mediante emissão de relatório comprovando a execução das obrigações da empresa.

Os incentivos do Drawback são mantidos quando a exportação dos produtos ocorre dentro do prazo e quantidade estabelecidos no Ato Concessório, e quando a venda ocorrer no mercado interno o pagamento dos tributos que foram retirados ou inferiores ao que seria sem o benefício deverá ser restituído com multa.

Existe ainda, o denominado “RECOF SPED”, basicamente com as mesmas características do RECOF, mas não vem a ser objeto do lançamento ora apreciado.

Inexiste qualquer dúvida, de ser a empresa autuada beneficiária de tal regime, tendo em vista o rol daquelas empresas habilitadas a tal regime, de acordo com listagem da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço eletrônico de consulta pública e aberta ao público constate em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/recof>.

Quanto à base de cálculo do ICMS importação, a Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “i”, determina, em relação ao ICMS, caber à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

A Lei Complementar 87/96, diante da delegação constitucional prevê em seu artigo 12, inciso IX:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela LC 114, de 16/12/2002)”.

Ao seu turno, o artigo 13, inciso V, do mesmo diploma legal, assim estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras”.

Esta é a base sobre a qual deve ser realizado o cálculo do imposto devido quando da importação de mercadorias pela autuada. No caso presente, como já visto linhas acima, tendo as importações ocorridas ao amparo do RECOF, os impostos federais (parcelas para o cálculo do ICMS importação, vez que recolhidos à Aduana) ficam suspensos, ou seja, a mercadoria é desembaraçada sem qualquer recolhimento dos mesmos, que, entretanto, em momento posterior podem vir a ser devidos.

Não se discute aqui, se o tratamento tributário previsto RECOF estaria ou não inserido na legislação tributária do Estado da Bahia, vez que este não é o ponto central da discussão, e sim, repito, se os impostos federais (IPI, II, PIS e COFINS) estão suspensos para tais operações, poderiam e/ou deveriam ser incorporados à base de cálculo para efeito de apuração do ICMS importação?

Fato concreto é que a exoneração tributária promovida pela União em relação aos tributos de sua alçada constitucional, irá se refletir no montante de ICMS a ser recolhido em favor do Estado, especialmente neste caso, onde os tributos federais integram, como visto, a base de cálculo do imposto estadual, o que, entretanto, não representa qualquer invasão de competência da União frente ao Estado para desoneras ilegalmente tributo que não lhe pertencia.

Em que pese o posicionamento inicial do autuante, há de se destacar a ocorrência de fato superveniente, qual seja, as mercadorias importadas foram nacionalizadas, e aí não somente os impostos federais passaram a ser devidos, como de igual modo, seus valores passaram a compor a base de cálculo do ICMS importação.

A questão cinge-se, então, a se buscar a verdade material na verificação da composição da base de cálculo das importações arroladas na autuação.

Este (Princípio da Verdade Material), vem a ser um princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito ao longo de sua duração de forma incessante.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, *RT*, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

Já Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, *RT*, 16ª edição, 1991, Página 581) frisa que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

Ressalto, ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos

atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Da mesma maneira, embora tentasse a autuada fazer a prova de forma amostral, ao longo de suas intervenções, o que não foi corretamente acolhido pelo autuante, o qual firmou posição, de forma correta, de que apenas e tão somente poderia acatar as comprovações cujos documentos viessem aos autos.

A respeito de tal tema, (prova por amostragem), muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes*”, neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova, conforme já visto linhas acima.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a “prova por amostragem”, à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo do AgRg no REsp 659521/SP, no qual o relator, ministro Francisco Falcão do STJ, exarou a seguinte decisão: “*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA Nº 7/STJ.*

*1. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido entendeu que no mandado de segurança, mesmo que preventivo, a necessidade de prova documental pré-constituída impede a aceitação de amostragens ou eventuais levantamentos elaborados unilateralmente pela impetrante e, ‘in casu’, nem isto foi apresentado, restando inadequada a via do mandado de segurança, instrumento constitucional que serve também para evitar lesão futura, mas desde que a direito decorrente de relação jurídica certa e determinada*”. (grifei).

A propósito, Paulo Bonilha, em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, às fls. 69, após conceituar prova como “*a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo tributário*”, afirma na p. 78 que “*o poder de instrução das instâncias de julgamento administrativo não pode implicar invasão ou substituição do dever das partes de carregar prova aos autos*”, o que significa dizer caber apenas e tão somente à empresa autuada trazer tais provas que diz possuir, relativa às operações de importação realizadas, vez estarem os documentos hábeis para tal, unicamente em seu poder.

Isso diante do fato de no contencioso tributário, não poder ser negado ao contribuinte o direito pleno de defesa, podendo o mesmo se utilizar de todos os meios de prova admitidos em lei, aliás, neste caso inverte-se o ônus da prova, passando exclusivamente a este a responsabilidade da apresentação de elementos de provas que demonstrem as inverdades apuradas através de procedimento administrativo tributário que, por sinal, oferecendo, assim, maior possibilidade de

apreciação objetiva e segura quanto às conclusões extraídas de seus resultados, de tal sorte que as provas produzidas sejam realizadas em toda sua extensão e amplitude, assegurando amplas prerrogativas e garantias de defesa ao contribuinte, para que o mesmo não seja onerado além do expressamente previsto na lei tributária.

Esta não faz distinção, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo triunfar sempre a verdade material e formal dos fatos. Cabe, a princípio, à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mesmo que a base de cálculo do montante devido seja determinada por arbitramento, o que não foi o caso em tela. Todavia, a norma legal não conferiu ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa ou impossibilidade da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e prevista na legislação tributária.

No presente caso, não se poderia aventar eventual aplicação do artigo 333 do Código de Processo Civil, sabidamente utilizado de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal de Estado da Bahia, na forma de previsão legal (artigo 180 do RPAF/99), sendo o ônus desta prova especificamente, do sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estavam em seu poder, compondo a sua escrituração, documentação e arquivos, ensejando a aplicação dos artigos 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99 caso não viessem ao processo, como vieram.

Desta forma, tendo em vista que a totalidade das Declarações de Importação motivadoras da autuação tiveram devidamente comprovadas o recolhimento correto do ICMS sobre a importação, havendo, inclusive caso em que para uma única DI foram realizados quarenta e seis recolhimentos apartados de ICMS em distintos momentos, o que certamente dificultou a defesa, conseguiram o reconhecimento do próprio autuante quanto a insubsistência do lançamento, embora com a ressalva, e os autos provam isso, que desde o processo de fiscalização encetado havia solicitado, inclusive através do domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo (DT-e) a apresentação de tais documentos, sem sucesso.

Logo, devidamente comprovado que as importações tiveram o imposto devidamente recolhido, não subsistindo qualquer dúvida acerca da correta conduta tributária do contribuinte, não há de subsistir qualquer valor no lançamento.

Frente aos expostos motivos, inclusive o posicionamento do próprio autuante, voto pela improcedência do lançamento em tela. Neste sentido, menciono, por pertinência julgamento de igual matéria, referente ao Auto de Infração 2691940015/17-2, lavrado contra a mesma empresa, julgado improcedente pela 1ª JJF, através do Acórdão 0053-01/19, julgado em 15 de abril de 2019.

De igual forma, o Acórdão JJF 0055-05/17, no qual a autuada figura no polo passivo, e discutiu o mesmo tema, teve o seu entendimento mantido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0245-11/18, de 12 de setembro de 2018.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0013/17-0**, lavrado contra **ROBERT BOSCH LIMITADA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas

pelo Decreto n° 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR