

A. I. Nº - 278936.0006/19-9
AUTUADO - NORSÁ REFRIGERANTES S. A.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - DAT/SUL IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/06/2020

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0061-02/20-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. PROGRAMA DESENVOLVE. Diante do fato de serem considerados incentivados produtos (refrigerantes), recebidos em transferência e não comprovado terem sido os mesmos submetidos a qualquer processo de industrialização, as operações de vendas dos mesmos não podem compor a parcela incentivada do imposto, o que concorre para a manutenção do lançamento. Correto o critério de utilização da CFOP para apurar o imposto. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Negado o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 28 de junho de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$274.808,56, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.08.04.** Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, ocorrência constatada nos meses de janeiro, março, abril, maio e novembro de 2015.

Consta a seguinte informação do autuante: “*O contribuinte está habilitado aos benefícios do programa Desenvolve (Resolução 111/210) e exerce atividade econômica mista, praticando operação industrial sujeita ao benefício fiscal e operação comercial caracterizada pela revenda de mercadorias fabricadas por terceiros, por isso mesmo, fora do benefício fiscal. Contribuinte recebeu mercadoria para comercialização em transferência (CFOP 1409) e na operação de venda desta mercadoria, realizou o lançamento como venda de produção do estabelecimento (CFOP 5401) obtendo o benefício fiscal de forma incorreta: o lançamento correto seria venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro que não tenha sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento (CFOP 5102), fora do benefício fiscal. Diante do exposto, constatou-se que o Estabelecimento não aplicou no cálculo do valor de seu benefício fiscal as determinações da Instrução Normativa n.º 27/2009, cuja metodologia consiste na exclusão do saldo da apuração mensal (SAM) dos débitos não vinculados ao projeto (DNVP) e na inclusão dos créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP), este procedimento resulta em recolhimento a menor do ICMS – Parcela Não Incentivada. Procedeu-se, desse modo, ao cálculo mensal do Incentivo Fiscal Desenvolve conforme determinado no referido ato normativo, constatando-se recolhimentos a menor do ICMS devido mensalmente e não sujeito ao benefício, conforme demonstrativo do cálculo desenvolve - IN 27_09, demonstrativo de entrada – CFOP 1409, demonstrativo de saída correta - CFOP 5102 e demonstrativo de menor valor unitário - CFOP 5401”.*

Tempestivamente, a autuada, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento, constante às fls. 65 a 81, onde, inicialmente informa que em cumprimento ao § 3º, do artigo 8º do RPAF/99, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo

que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais, descrevendo o fato apurado.

Aponta a título de preliminar de nulidade, a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, uma vez que segundo previsão do artigo 196 do CTN *“a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”*.

De igual forma, menciona o fato do Decreto 7.629/99 que, em seu artigo 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de noventa dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução de tal procedimento, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, na forma transcrita.

Cita que a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte.

Discorre sobre o teor do parágrafo único do artigo 196 do CTN, e do artigo 28 do Decreto 7.629/99 que regem dever os termos de fiscalização ser lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Ressalta não ter o autuante cumprido com as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que não apresentou à empresa, no momento da ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como inviabiliza a constatação de estar designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º também de tal dispositivo, copiado.

Enfatiza ser a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco se sujeitar, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (artigo 142, parágrafo único do CTN), e nesse sentido, está o entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), de acordo com as decisões colacionadas, bem como posicionamento do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, na forma das decisões trazidas.

Aponta que não lhe sendo apresentada a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal.

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

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

Adentrando no mérito da acusação, esclarece que a aquela imposta é a de suposto recolhimento a menor do ICMS, em virtude de erro na determinação da parcela sujeita a dilação prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

Para tanto, apresenta uma recomposição da sua apuração, a partir do CFOP das operações, desconsiderando do saldo da apuração os valores não vinculados ao benefício, reclassificando lançamentos efetivados pela empresa sob o CFOP 5401 (venda de produção do estabelecimento),

para o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), por entender que se tratavam efetivamente de produtos adquiridos para revenda.

Fala aí residir o equívoco da autuação, tendo em vista que, de fato, as condições de habilitação ao benefício foram fixadas pela Portaria 69/2006, onde restaram concedidos benefícios em seu favor, consoante doc. 03 devidamente reproduzido.

Ressalta dizer respeito o incentivo usufruído unicamente à linha de produção própria de refrigerantes, industrializada diretamente na unidade ora autuada, e pelos termos da Portaria supra, o produto adquirido em transferência de outra unidade não está contemplado no benefício, mesmo que idêntico ao produzido na unidade autuada.

Indica que para o período autuado, ter o autuante entendido que vários itens adquiridos para revenda foram enquadrados como de produção própria, apresentando planilhas com a especificação dos produtos, a partir dos CFOP's das operações, trazendo uma decomposição dos valores de entrada e saída dos produtos industrializados e revendidos.

Discorda da metodologia empregada, por considerar saídas de produtos que de fato foram industrializados na unidade autuada, como se desvinculados do benefício.

Toma por parâmetro o mês de janeiro/2015, no qual o Fisco contesta o valor a título de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - 5.102 e 6.102 no montante de R\$611.483,56, reclassificando-o como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Frisa que nem tudo que foi indicado correspondente à saída de produtos não vinculados ao benefício, existindo uma parcela relativa a saídas de produtos efetivamente industrializados na unidade autuada, que foram erroneamente classificados pelo fiscal como revenda.

Isso aconteceu quanto aos seguintes itens, os quais são efetivamente produzidos na unidade autuada, cujas saídas foram enquadradas pelo Fiscal como desvinculadas do incentivo:

DEMONSTR	VO DA SAÍD	DRRETA - CFO	102									
13	Total	140	CX	16,26	2.276,40	17%	386,99	Produção				
145	Total	120	CX	23,06	2.767,20	17%	470,42	Produção				
150	Total	40090	CX	11,62	465.845,80	17%	79.193,79	Produção				
152	Total	1300	CX	11,62	15.106,00	17%	2.568,02	Produção				
1579	Total	22880	BJ	20,04	458.515,20	17%	77.947,58	Produção				
158	Total	300	CX	10,96	3.288,00	17%	558,96	Produção				
1586	Total	13728	BJ	15,58	213.882,24	17%	36.359,98	Produção				
239	Total	1300	CX	15,26	19.838,00	17%	3.372,46	Produção				
326	Total	35464	BJ	9,79	347.192,56	17%	59.022,74	Produção				
856	Total	1400	CX	13,69	19.166,00	17%	3.258,22	Produção				
149	Total	28020	CX	11,62	325.592,40	17%	55.350,71	Produção				
150	Total	9130	CX	11,62	106.090,60	17%	18.035,40	Produção				
1579	Total	1430	BJ	16,90	24.167,00	17%	4.108,39	Produção				
1586	Total	2288	BJ	11,76	26.906,88	17%	4.574,17	Produção				
1678	Total	5940	CX	18,75	111.375,00	17%	18.933,75	Produção				
326	Total	2860	BJ	9,79	27.999,40	17%	4.759,90	Produção				
145	Total	70	CX	23,06	1.614,20	17%	274,41	Produção				
149	Total	3800	CX	11,62	44.156,00	17%	7.506,52	Produção				
150	Total	16220	CX	11,62	188.476,40	17%	32.040,99	Produção				
1579	Total	4576	BJ	11,89	54.408,64	17%	9.249,47	Produção				
1586	Total	2002	BJ	16,75	33.533,50	17%	5.700,70	Produção				
1678	Total	540	CX	18,75	10.125,00	17%	1.721,25	Produção				
326	Total	13728	BJ	9,77	134.122,56	17%	22.800,84	Produção				
150	Total	11900	CX	12,22	145.418,00	17%	24.721,06	Produção				
1586	Total	1716	BJ	18,08	31.025,28	17%	5.274,30	Produção				
326	Total	8580	BJ	10,07	86.400,60	17%	14.688,10	Produção				
145	Total	1120	CX	33,97	38.046,40	17%	6.467,89	Produção				
1679	Total	5040	CX	12,62	63.604,80	17%	10.812,82	Produção				
8	Total	8624	CX	15,78	136.086,72	17%	23.134,74	Produção				

O mesmo para o mês de março/2015, onde o autuante contesta o valor a título de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - 5.102 e 6.102, no montante de R\$452.171,90, reclassificando-o como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Entretanto, aponta um saldo relativo a itens produzidos na unidade autuada, e que foram classificados como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. São os seguintes itens:

CodItem		Quant	Unid	VIUnit	VIBclcms	Aliqlcms	VIlcms	
149	Total	28020	CX	11,62	325.592,40	17%	55.350,71	Produção
150	Total	9130	CX	11,62	106.090,60	17%	18.035,40	Produção
1579	Total	1430	BJ	16,90	24.167,00	17%	4.108,39	Produção
1586	Total	2288	BJ	11,76	26.906,88	17%	4.574,17	Produção
1678	Total	5940	CX	18,75	111.375,00	17%	18.933,75	Produção
326	Total	2860	BJ	9,79	27.999,40	17%	4.759,90	Produção

O mesmo ocorre para o mês de abril/2015, onde foi contratado o valor a título de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - 5.102 e 6.102, no montante de R\$492.071,82, reclassificando-o como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. Entretanto, os seguintes itens compreendem produtos industrializados na unidade autuada:

CodItem		Quant	Unid	VIUnit	VIBclcms	Aliqlcms	VIlcms	
145	Total	70	CX	23,06	1.614,20	17%	274,41	Produção
149	Total	3800	CX	11,62	44.156,00	17%	7.506,52	Produção
150	Total	16220	CX	11,62	188.476,40	17%	32.040,99	Produção
1579	Total	4576	BJ	11,89	54.408,64	17%	9.249,47	Produção
1586	Total	2002	BJ	16,75	33.533,50	17%	5.700,70	Produção
1678	Total	540	CX	18,75	10.125,00	17%	1.721,25	Produção
326	Total	13728	BJ	9,77	134.122,56	17%	22.800,84	Produção

Para o mesmo para o mês de maio/2015, o mesmo fato se repete, com a contestação de valor a título de Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - 5.102 e 6.102, no montante de R\$355.373,62, reclassificando-o como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. Entretanto, os seguintes itens compreendem produtos industrializados na unidade autuada:

CodItem		Quant	Unid	VIUnit	VIBclcms	Aliqlcms	VIlcms	
150	Total	11900	CX	12,22	145.418,00	17%	24.721,06	Produção
1586	Total	1716	BJ	18,08	31.025,28	17%	5.274,30	Produção
326	Total	8580	BJ	10,07	86.400,60	17%	14.688,10	Produção

Por fim, para o mesmo para o mês de novembro/2015, tem como contestada a título de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - 5.102 e 6.102, o montante de R\$448.633,55, reclassificando-o como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado. Entretanto, os seguintes itens compreendem produtos industrializados na unidade autuada:

CodItem		Quant	Unid	VIUnit	VIBclcms	Aliqlcms	VIlcms	
145	Total	1120	CX	33,97	38.046,40	17%	6.467,89	Produção
1679	Total	5040	CX	12,62	63.604,80	17%	10.812,82	Produção
8	Total	8624	CX	15,78	136.086,72	17%	23.134,74	Produção

Assim, todos os períodos autuados estão dotados de erro de concepção, aponta.

O erro pode ter sido gerado porque, como indica o próprio autuante, a unidade autuada realiza atividade mista de industrialização e revenda. O que diferencia o produto revendido daquele industrializado são os códigos indicados na apuração, pois o mesmo produto pode ser industrializado ou recebido em transferência, mas com códigos distintos para produção e aquisição, não tendo sido observada essa divergência de código, e tratados todos os produtos como revenda.

Em todo o período autuado há erros de concepção nas saídas, o que só demonstra que o critério utilizado na sua reapuração induziu a erro na parcela incentivada, especialmente porque comercializa produtos incentivos e não incentivados, muitos deles idênticos.

As coisas são o que são, não importando o CFOP ou qualquer outra classificação atribuída às mesmas. O cálculo do incentivo fiscal deve considerar os limites fixados na legislação. Ou seja,

as saídas de refrigerantes de fabricação própria na unidade incentivada, não importando o CFOP, alega.

Explicita não encontrar o critério adotado pelo autuante amparo na legislação e termina por excluir do incentivo operações com refrigerantes de fabricação própria. Pelo que se denota a total improcedência da acusação.

Diante de todo o exposto, amparados em dados reais demonstrados as escancaradas, garante ser o Auto de Infração insubsistente, não coadunando com a realidade fática.

Assim, apesar de entender que a incerteza e iliquidez do auto de infração são evidentes e facilmente perceptíveis, caso entenda o Julgador que para formação de seu juízo de convencimento faz necessária provas complementares as já apresentadas, desde já requer a realização de perícia, nos termos do que dispõe a Carta Magna, consoante transcrição, apresentando quesito único a ser respondido pelo perito designado.

Aborda a seguir, a existência de fato que, na sua visão, agrava ainda mais a situação, qual seja, a fixação de multa no patamar de 60% do imposto, especialmente considerando que não incidiu na infração que lhe é imputada no presente Auto, sendo duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela, e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera, obedeceu estritamente aos termos legais, não tendo incorrido em qualquer infração.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da empresa, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Indica que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução e afora isso percebe que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do Não Confisco, consagrado no artigo 150, IV da Constituição Federal, a qual veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Menciona ser a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo Princípio da Vedação de Confisco.

Neste sentido, indica que em julgados recentes, o Tribunal de Justiça de Pernambuco vem reduzindo a multa aplicada pelo Estado em patamares entre 20% e 30%, a exemplo dos Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 316658-9.

Cita, que, inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do Princípio da Vedação de Confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, consoante transcrição da RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe Divulgado em 22/04/2010, publicado em 23/04/2010, bem como a ADI 1075 MC, julgada pelo Tribunal Pleno em 17/06/1998 e tendo como Relator o Ministro Celso de Mello, e

o fato de, como não poderia ser diferente, o entendimento acima vertido estar sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios, a exemplo decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, 2ª Câmara Cível, Apelação Cível nº AC 2007.000633-3, relator Desembargador Rafael Godeiro, julgado em 27/07/2010.

Aponta que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o que o leva a requerer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), devendo ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez ser o artigo 112 do CTN claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Solicita, pois, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Assim o direito está prenhe de certeza, assevera. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no referido artigo 112 do CTN, roga que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em combate.

Ante o exposto, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal, e sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao Princípio da Razoabilidade, Proporcionalidade e do Não Confisco.

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

Finalmente, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação fiscal de fls. 116 e 117, prestada pelo autuante indica que o contribuinte foi devidamente cientificado do início da ação fiscal, conforme mensagem enviada através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), de fl. 04.

Afirma que a Ordem de Serviço está descrita nos dados da lavratura, conforme fl. 01 do processo.

Com relação ao argumento principal do contribuinte que houve a saída de produto industrializado no estabelecimento e que foi considerado como produto adquirido de terceiros, apresenta a descrição do método empregado para definição do produto efetivamente não industrializado no estabelecimento.

Diz ter sido utilizado método relativamente simples, eficaz e lógico, ou seja, toda vez que houve uma entrada em transferência de uma determinada quantidade de um produto acabado, esta mesma quantidade deste mesmo produto seria lançada na saída de produto adquirido de terceiros, conforme exemplo abaixo:

Produto Fanta Laranja KS C24, código 13, em janeiro 2015 entraram como transferência 140 cx. (CFOP 1409), logo sairão como venda de produto adquirido de terceiros 140 cx. (CFOP 5102), o que foi feito para todos os produtos objeto da infração.

Garante ser um critério lógico: se houve entrada em transferência de produto acabado a saída deste produto só poderá acontecer como produto que não sofreu industrialização no estabelecimento e consequentemente estará fora do benefício fiscal, sendo exatamente desta forma que chegou às quantidades lançadas no “Demonstrativo da Saída Correta - CFOP 5102”, no qual observa que os valores das quantidades dos produtos lançadas no “Demonstrativo das Entradas CFOP 1409” são exatamente as mesmas quantidades lançadas no “Demonstrativo da Saída Correta - CFOP 5102”, produto a produto, mês a mês, quantidade a quantidade.

Assegura que em nenhum momento afirmou que esses mesmos tipos de produtos não fossem industrializados no estabelecimento do contribuinte, não é esta a questão, pois o contribuinte pode industrializar e revender quaisquer produtos, não sendo, entretanto, possível considerar produção do seu estabelecimento mercadorias adquiridas de terceiros para comercialização.

Diante do fato de o contribuinte, para tentar comprovar as suas justificativas, ter apresentado os demonstrativos que foram elaborados por ele (autuante) nas fls. 73, 74 e 75, ao argumento de existir nos mesmos uma parcela de produtos efetivamente industrializados na unidade autuada, esclarece que na realidade não apresentou uma prova documental ou demonstrativo que pudesse trazer um ponto de dúvida ou reflexão sobre o procedimento adotado pela fiscalização.

Frente ao exposto, mantém o seu entendimento.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, em sede de sustentação oral, defendeu que o critério utilizado pelo autuante pode gerar distorções, embora possível de ser usado, pelo fato de ter se utilizado da competência, quanto às entradas, o que poderia antecipar saídas ainda não ocorridas.

Explicitou utilizar um critério de utilização de códigos próprios de mercadorias, com vistas a dar rastreabilidade às mesmas, podendo identificar os estabelecimentos que as industrializaram, e, no caso, o autuante poderia seguir o mesmo critério, onde constataria não haver qualquer diferença a ser lançada, uma vez que a matéria se apresenta como muito mais fática do que jurídica.

Informou calcular a parcela incentivada do imposto, com base em seu código próprio, reiterando os demais argumentos defensivos.

VOTO

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

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal por meio de Cientificação de Início de Ação Fiscal, através do deu Domicílio Tributário Eletrônico, via mensagem de número 115.911, com data de postagem em 11/04/2019, ciência em 29/04/2019, e leitura em 09/05/2019, de acordo com o documento de fl. 04, o qual, inclusive, contém o número da Ordem de Serviço emitida para a realização de tal auditoria (501.597/19).

A memória de cálculo da autuação se encontra de forma impressa às fls. 05 a 59, tendo os arquivos da mídia de fl. 61, sido devidamente inseridos na mensagem postada através do (DTE) em 10/07/2019, de número 132.755, com ciência pela empresa na mesma data, vez ter sido lida no mesmo dia, de acordo com o documento de fl. 63.

De igual modo, o Auto de Infração foi igualmente transmitido eletronicamente através da mensagem 132.754, de mesma data que aquela relativa aos demonstrativos (10/07/2019), com leitura e ciência de seu teor no mesmo dia da emissão.

Destaco a observação contida no corpo das mesmas, sempre no sentido de que “*Solicito caso não consiga abrir os arquivos informar pelo e-mail jwilson@sefaz.ba.gov.br para que possamos enviar por e-mail*”, não constando nos autos que tenha ocorrido qualquer problema na sua recepção ou leitura.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso, é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe

amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Tem-se, pois, que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, tendo a empresa tomado conhecimento do mesmo, exercendo de forma plena e absoluta o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues todos os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, existem questões preliminares a ser enfrentadas, o que passo a fazer neste momento.

A arguição inicial é a de que existe incerteza acerca da apresentação da Ordem de Serviço e do seu correto cumprimento no prazo legal, a qual não vejo como prosperar. A Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário. Sendo um documento interno, a sua apresentação não se configura como obrigatória pelo preposto fiscal.

Abordando o aspecto normativo da Ordem de Serviço, Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3ª ed. José Bushatsky Editor, pág. 67), esclarece que sendo “*ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado*”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.

A este respeito também ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36ª ed., 2010, pág. 162): “*A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal*”.

É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte a ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim” “*Declaração exarada em processo*”.

Tais Termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que foi finalizada a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob ação fiscal.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

De igual importância para a apuração em si, é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso tenha representado prejuízo para a parte.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do Princípio da Segurança Jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

Invoco a respeito do tema, trecho de voto em decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0326-12/11, no qual destaco os seguintes excertos do voto condutor daquela decisão, prolatada pela então Conselheira Mônica Maria Roters:

“....o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados”.

No presente caso, o sujeito passivo não ficou à mercê de qualquer arbítrio do Fisco, ou de qualquer ato não condizente com o direito, a se verificar pelas informações do autuante, bem como documentos presentes no processo, especialmente por constar à fl. 04 dos autos, documento intitulado “Cientificação de Início de Ação Fiscal”, já mencionada linhas acima em seus detalhes, informando ao sujeito passivo acerca da realização de trabalho de auditoria no estabelecimento, tendo, pois, a ciência do início do procedimento fiscal atendido ao disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, a empresa foi intimada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e como a ação fiscal se findou em 28/06/2019, com a lavratura do Auto de Infração, o interstício temporal entre o início e o término da ação fiscal durou exatos setenta e sete dias, se considerarmos a data mais anterior, qual seja, a da emissão da comunicação de início de ação fiscal, em 11/04/2019, prazo inferior aos noventa dias aduzidos pela defesa, sendo desnecessária a prática de qualquer outro ato por parte da fiscalização.

Se contarmos o dia da ciência do contribuinte (29/04/2019), este prazo é ainda menor, em torno de sessenta dias, não havendo, portanto, que se falar em violação ao artigo 28, § 1º do RPAF/99, o qual prevê possuir a fiscalização prazo de noventa dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de auditoria.

Ademais, em contraposição ao argumento da incerteza quanto ao fato do autuante estar devidamente autorizado a realizar o procedimento de fiscalização na empresa, esclareço que o SLCT (Sistema de Lavratura do Crédito Tributário), não permite a lavratura de Auto de Infração a quem não possua a devida Ordem de Serviço ativa para a empresa a ser fiscalizada, o que impede que qualquer outra pessoa possa constituir crédito tributário contra ela, sem estar devidamente respaldado.

Nesta ótica, e diante dos fatos acima narrados, foi plenamente respeitado aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que ação fiscal foi desencadeada contra si, em função de determinação legal, consubstanciada em Ordem de Serviço, fato que, ao meu entender, concorre para a plenitude do lançamento, e afastamento de qualquer pecha de nulidade a respeito do mesmo quanto a tal aspecto.

Justifica-se, assim, a rejeição dos argumentos relativos a nulidade do lançamento.

Quanto ao pedido formulado pela defesa, no sentido de realização de perícia técnica para elucidação da matéria ora discutida, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da perícia requerida se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento, foram retirados da escrituração fiscal, e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade, quanto à emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar o pedido de perícia pela empresa, a qual, aparenta fazer o pedido apenas por fazer, sem qualquer sustentação fática ou jurídica, até pelo fato de que todos os elementos que suportam a acusação, reitero, foram obtidos dos livros e documentos fiscais em seu poder.

Ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisas, quais seriam os dados do levantamento que contêm erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Argumentar apenas com base nas alegações postas, em nada a ajuda.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, o que não é o caso presente.

E não se pode argumentar que tal negativa, ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2, pela 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido” (Grifei).

Já a 5ª Turma do mesmo STJ na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando especificamente de matéria no âmbito tributário, mas de mesma natureza da ora analisada (indeferimento de diligência), assim se manifestou:

“INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes”.

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

“A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento”.

Quanto à aventada iliquidez e incerteza na apuração da base de cálculo, não vislumbro a mesma, até pelo fato de que o autuante, ao esclarecer a metodologia utilizada para a apuração do débito ora discutido, foi por demais claro, não pairando qualquer sombra de dúvidas quanto a esta, obtida de forma direta e objetiva, quando das entradas por transferências dos produtos cujas saídas foram dadas como incentivadas, sem que se provasse se, como e quando houve qualquer processo de industrialização, prova que somente caberia ao contribuinte, uma vez que este não declarou as saídas de tais produtos, quando da apuração do cálculo da parcela não incentivada, onde as mesmas deveriam estar, sabido que ao saírem do estabelecimento industrial em Simões Filho, os produtos transferidos já estão devidamente acondicionados e prontos para consumo, sendo o giro comercial de refrigerantes bastante grande, não cabendo qualquer arguição no sentido de estarem estocados ou depositados.

Ademais, ao utilizar como critério de apuração do imposto, os CFOP das operações, atentou e atendeu precipuamente ao que dispõe a Instrução Normativa específica, quanto a forma de apuração do imposto objeto de benefício, a saber, a de número 27/2009, a qual, ao indicar as parcelas respectivas de débitos e créditos a serem utilizados para tal, aponta, ao final, o CFOP de cada um deles.

Desta maneira, contrariamente ao afirmado pela defesa, o critério utilizado para apuração da parcela de imposto tida como devida pelo autuante, encontra sim, amparo na legislação vigente, o que lhe confere legalidade e validade.

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que, a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais, não acolho o pedido defensivo.

Quanto ao mérito da autuação, antes de qualquer análise, gostaria de fazer a seguinte observação: a Resolução do Programa Desenvolve, mencionada e reproduzida na peça de defesa, se reporta ao estabelecimento localizado no município de Simões Filho, inscrição estadual 48.814.960 NO e CNPJ 07.196.033/0025-75, ao passo que o estabelecimento autuado se localiza no município de Vitória da Conquista, com inscrição estadual 021.933.534 e CNPJ 007.196.033/0023/03, diversos, portanto.

Como sabido, a Resolução expedida pelo Conselho Deliberativo do Programa Desenvolve é personalíssima, e somente alberga o estabelecimento ali mencionado, não podendo ser aplicada ao presente caso, sequer servir como elemento de qualquer natureza a ser considerado em favor da empresa autuada.

Entretanto, é fato incontestável que o estabelecimento autuado está sob o abrigo dos benefícios do Programa Desenvolve.

Inicialmente, ao contrário da colocação posta pela defesa na peça apresentada, não constatei ter o autuante praticado “...uma recomposição da apuração da Impugnante a partir do CFOP das operações, desconsiderando do saldo da apuração os valores não vinculados ao benefício, reclassificando lançamentos efetivados pela empresa sob o CFOP 5401 (venda de produção do estabelecimento), para o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), por entender que se tratavam efetivamente de produtos adquiridos para revenda”.

Isso diante do fato de que, como inclusive bem colocado na informação fiscal prestada, o autuante ter verificado que, exercendo atividade mista de concomitantemente produzir e revender produtos, e neste último caso, nem sempre originários de sua própria produção, fato que a própria defesa admite, a empresa autuada recebia através de transferências de outro estabelecimento do mesmo grupo mercadorias destinadas a comercialização com CFOP 1409, as quais foram computadas no cálculo da parcela de imposto a ser dilatada, o que vem a se constituir em infração à legislação, bem como aos termos da Resolução concedida pelo Conselho Deliberativo do Programa, que beneficia a empresa com a dilação de prazo a título de incentivo, da parcela do imposto oriunda de produtos por ela produzidos, devidamente indicados naquele instrumento concessivo.

Tal CFOP diz respeito a transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, e classificam-se neste código as mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas, decorrentes de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, e assim sendo, as suas entradas não indicam a realização de qualquer procedimento de industrialização, estando os mesmos prontos e acabados, e com a condição de serem imediatamente comercializados.

Ou seja: aqueles outros produtos, ainda que comercializados e que não foram produzidos pelo estabelecimento beneficiário, não podem fazer jus a qualquer benefício fiscal, especialmente a dilação de prazo para recolhimento do imposto, ainda que venham a ser similares àqueles produtos contidos na Resolução e produzidos no estabelecimento autuado, o que requer um rígido controle e segregação quanto a sua origem.

Logo, tendo recebido através de transferências produtos prontos e acabados, não tendo vindo aos autos quaisquer provas de que os mesmos sofreram qualquer processo de industrialização no estabelecimento autuado, a tributação tem que ser normal, quando da comercialização dos

mesmos, devendo estas saídas comporem a parcela do imposto não incentivado a ser recolhido pelo contribuinte.

Note-se que se tratando de benefício fiscal, com redução de parcela de imposto que seria paga quando da apuração normal do mesmo, deve ser levado em conta o comando inserido no artigo 111, inciso II do CTN:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção”;

A matéria, pois, deve ser analisada à luz dos elementos e documentos colacionados ao processo, prescindindo de maiores considerações jurídicas.

Sendo fato indubitável ser o estabelecimento autuado autorizado a usufruir os benefícios do Programa Desenvolve, a sua legislação há de ser obedecida e respeitada.

Além do arcabouço legal daquele Programa, estatuído pela Lei 7.980/2001, datada de 12 de dezembro de 2001, que foi devidamente regulamentada pelo Decreto 8.205/2002, de 03 de abril de 2002, com o intuito de dirimir dúvidas a respeito da forma de corretamente se apurar os valores das parcelas sujeitas a dilação de prazo de pagamento do imposto e aquelas não sujeitas a tal benefício, foi editada em 03/06/2009 a Instrução Normativa 27/09, a qual dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

Tal instrumento normativo, estipula no seu item 02, quais operações deveriam compor o saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa.

Da leitura do item 2.1 se observa quais débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são correspondentes às operações ali elencadas, incluídas as transferências de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, com os respectivos CFOP.

A autuada, ao realizar a apuração da parcela do imposto através de mecanismo particular de apuração, usando o seu código interno, foge ao critério normativo.

Observe, ainda, que os valores numéricos apurados pelo autuante não foram objetivamente contestados pela defesa, a qual apenas apresenta planilha em que entende estarem presentes equívocos cometidos pelo autuante, contestando que nem tudo que foi indicado no lançamento corresponderia à saída de produtos não vinculados ao benefício, existindo uma parcela relativa a saídas de produtos efetivamente industrializados na unidade autuada, que foram erroneamente classificados pelo fiscal como revenda, também utilizando os seus códigos internos.

Neste caso, para a apreciação e decisão, falta o essencial elemento de prova que confirmasse tal arguição, o qual não se encontra nos autos, e por via de consequência, não pode ser apreciado, com base em mera afirmação sem qualquer lastro probante, até pelo fato de não serem colacionados aos autos quaisquer dados concretos no sentido de confrontar os dados autuados, com os dados da empresa.

Assim, diante de tais argumentos, a conclusão lógica é pela procedência do Auto de Infração, de acordo com o lançamento originalmente realizado.

E acrescento mais um detalhe: a suportar o entendimento ora posto, menciono o fato de que, em julgamento de matéria de idêntico teor, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, em julgamento realizado em 17/04/2018, não acolheu a tese esposada pela empresa autuada, em cujos diversos itens aqui se repetem, em relação ao mesmo objeto da autuação ora analisado e idêntica prática, realizada por outro seu estabelecimento, negando provimento ao Recurso Voluntário interposto ao julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que resultou no Acórdão JF 0171-03/17, através do Acórdão CJF 0089-11/18, de cujo voto, da lavra da ilustre Conselheira Laís de Carvalho Silva, destaco o seguinte trecho:

“No mérito, o Recorrente condena a metodologia empregada pelo Fiscal de segregar as operações por CFOP’s e não produto a produto, operação a operação, uma vez que tal apuração resulta por

desconsiderar produtos que, a despeito de serem comercializados por CFOP's não vinculados ao benefício, são efetivamente de produção própria, e fazem parte do benefício, como é o caso dos produtos de CFOPs 5.900 e 6.900 (Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços), que contêm produtos da linha de produção própria do Recorrente, sendo que estes estão desvinculados do benefício.

Em que pese os esforços do Recorrente em desconsiderar a sistemática adotada pela autuação, compulsando os autos, verifiquei que toda a procedimentalidade está em conformidade com a Portaria 69/2006.

Neste passo, o autuante, em informação fiscal apresentada, deixou claro que tal procedimento adotado está em conformidade com a Instrução Normativa nº 27/09 que determina o uso dos CFOPs das operações, informando, inclusive que foram excluídas as operações de saídas das mercadorias próprias (produzidas no estabelecimento) e levadas à coluna "revenda" as que o contribuinte adquire de terceiros e comercializa.

Demonstra claramente que não foram consideradas no cálculo realizado operações vinculadas ao incentivo fiscal efetivamente as mercadorias que o contribuinte adquiriu para revenda, sendo este o procedimento adotado na apuração do cálculo do ICMS passível de dilação.

Resta patente que a conduta da auditoria adotada em total consonância com o determinado pela Portaria.

Portanto, cito trecho do voto da Junta, o qual esclarece que a utilização do CFOP 'É exatamente para identificar as operações que merecem atenção fiscal, a exemplo das operações objeto de dilação ou não do recolhimento do ICMS no PROGRAMA DESENVOLVE, que se prestam os CFOPs. Portanto, não subsiste a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal deveria demonstrar o erro na determinação da parcela incentivada produto a produto, operação a operação de outra forma que não a partir da classificação fiscal das operações através dos CFOPs'".

Do julgamento de piso acima mencionado, destaco, igualmente, o seguinte trecho:

"...assiste razão ao Autuante quanto ao procedimento de cálculo do incentivo a partir dos CFOPs para determinação da parcela sujeita a dilação prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, esta é a conduta de auditoria esperada para o caso em tela. É exatamente para identificar as operações que merecem atenção fiscal, a exemplo das operações objeto de dilação ou não do recolhimento do ICMS no PROGRAMA DESENVOLVE, que se prestam os CFOPs. Portanto, não subsiste a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal deveria demonstrar o erro na determinação da parcela incentivada produto a produto, operação a operação de outra forma que não a partir da classificação fiscal das operações através dos CFOPs. Verifiquei que todos os CFOPs utilizados no cálculo do Autuante estão pertinentes com a previsão da Portaria 69/2006 para fins do benefício em questão.

Não observo nos autos comprovação pela Impugnante quanto à ocorrência de comercialização de produtos sujeitos ao benefício (produção própria) utilizando CFOP's não passíveis de serem vinculados ao benefício".

No caso acima mencionado, o estabelecimento autuado era aquele localizado em Simões Filho, o qual também recebe mercadorias em transferência do estabelecimento autuado, situado em Vitória da Conquista, procedendo de igual forma em relação às saídas, vez que, igualmente, beneficiário do Programa Desenvolve.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como "exorbitante" e "confiscatório" da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um daqueles de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "jus imperium".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Vejo como de suma importância invocar o ensinamento do professor Roque Antônio Carrazza, contido em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

Por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“*TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“*A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo

ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, inexistente a hipótese de penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, estando plenamente adequada ao entendimento do STF acima exposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, diante do fato de ter sido o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, o qual previa “*poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento*”, revogado pela Lei 12.605, de 14/12/2012, publicada no Diário Oficial do Estado de 15 e 16/12/12, produzindo efeitos a partir de 15/12/12.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Outrossim, igualmente descabe a aplicação do artigo 112 do CTN, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada, e nos documentos constantes dos autos, bem como os esclarecimentos prestados pelo autuante em sede de informação fiscal, o que invalida tal argumento.

Por fim, quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas e judiciais de outros Estados da Federação, as mesmas não fazem coisa julgada no Estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual, não podem ser acolhidos em socorro da defendente. Quanto aos Acórdãos deste CONSEF, da mesma forma, não vinculam o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como, por dizerem respeito a situações diversas das aqui analisadas.

Assim, diante dos argumentos esposados ao longo deste voto, julgo o lançamento totalmente procedente.

RESOLUÇÃO

ACORSAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0006/19-9**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$274.808,56**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, alínea “e”, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR