

**A. I. Nº** - 269189.1817/14-2  
**AUTUADO** - AMAGGI & LD COMMODITIES S. A.  
**AUTUANTE** - JOÃO JOSÉ DE SANTANA  
**ORIGEM** - DAT/SUL INFAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08/07/2020

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0085-02/20VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM NOTA FISCAL. b) AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE CONSUMO. c) ENTRADA DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO FIXO. Infrações não contestadas. d) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Se tratando de Nota Fiscal Avulsa, emitida pela SEFAZ, fato confirmado pela prova trazida pela empresa autuada, a infração é insubsistente. e) ENERGIA ELÉTRICA. Comprovado se tratar de empresa exportadora, a autuada tem direito a manutenção do crédito fiscal. Diligência realizada reduz o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. 2. OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CANCELAMENTO IRREGULAR DE NOTAS FISCAIS. Comprovado através de pesquisa no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, que o documento fiscal se encontra na situação de autorizado, contrariamente ao argumento defensivo, a infração é mantida. Não acolhidas as arguições preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 28 de junho de 2014, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$116.943,30, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.40.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de setembro e outubro de 2012, no valor de R\$921,01, multa de 60%.

Infração 02. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$1.289,27, bem como a multa de 60%, para ocorrências nos meses de junho de 2011 e setembro de 2013.

Infração 03. **01.02.01.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no total de R\$3.438,00, sendo as ocorrências constatadas em junho e julho de 2011, setembro e outubro de 2012 e setembro de 2013, além da multa de 60%.

Infração 04. **05.06.01.** Omitiu saídas de mercadorias tributáveis em decorrência de cancelamento irregular de Notas Fiscais, deixando de recolher o ICMS correspondente, tendo sido indicado o mês de dezembro de 2012 como o da ocorrência do fato gerador, sendo apurado débito no montante de R\$23.406,00, sugerida multa de 100%.

**Infração 05. 01.02.42.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito, no mês de novembro de 2012, apurado débito de R\$4.267,96, multa de 60%.

**Infração 06. 01.02.18.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, nos meses de fevereiro, abril a setembro, novembro e dezembro de 2012, janeiro, julho a setembro, novembro e dezembro de 2013, no total de R\$83.621,06 multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 41 a 68, onde alega que com efeito, o item 04 da autuação veicula exigência do imposto e imposição de multa, por suposto cancelamento irregular de nota fiscal.

Frisa que o cancelamento levado a efeito se deu em ato contínuo à emissão equivocada do documento, na mesma data, em consonância com as disposições legais que regem o procedimento.

Já no que concerne ao item 05 da autuação, a acusação fiscal cinge-se a suposto aproveitamento de crédito sem a apresentação do documento comprobatório, acusação que, como se verá, não procede, e por fim, o item 06 do Auto de Infração consiste na glosa de créditos relacionados à aquisição de energia elétrica, a pretexto de que a energia teria sido consumida na comercialização de mercadorias, sem se atentar à peculiaridade das suas atividades, cujas operações são maciçamente voltadas à exportação, atendendo ao requisito expresso pelo artigo 309, inciso IV, alínea “c” do Decreto nº 13.780/2012, que reproduz a previsão contida na Lei Complementar nº 87/1996.

Fala ser certo que todas as multas aplicadas no caso concreto são inválidas, por falta de razoabilidade e proporcionalidade, bem como por possuírem nítido caráter confiscatório, devendo, portanto, ser afastadas ou reduzidas a patamares juridicamente válidos, de acordo com diversas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Adentrando na análise de cada infração de *per si*, a título de preliminar a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação, e cerceamento ao seu direito de defesa.

Aponta estar o lançamento submetido à disciplina do artigo 142 do CTN (reproduzido), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, devendo a Autoridade Fiscal, ao realizá-la, verificar e demonstrar: a ocorrência do fato gerador; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; e identificar o sujeito passivo. A respeito, traz ensinamento de Hely Lopes Meirelles

Rememora que tais tarefas são intrínsecas ao lançamento do crédito tributário, não podendo jamais deixar a Autoridade Fiscal de cumpri-las. Demais disso, por ser ato administrativo vinculado, devem as etapas acima descritas ser cumpridas com observância ao princípio da motivação.

Chama atenção para outro aspecto fundamental: a motivação dos atos da Administração Pública é requisito de sua validade, inclusive sob o enfoque do pleno exercício do direito de defesa, e nesse sentido, a falta de motivação é razão suficiente para a declaração de nulidade do Auto de Infração, e especificamente, a deficiência na lavratura se configura quanto a dois dos itens, quais sejam os Itens 04 e 06 do Auto de Infração.

Esclarece que de acordo com a acusação veiculada pelo item 04 da autuação, teria havido o cancelamento irregular de Nota Fiscal, a caracterizar omissão de saídas perpetrada pela Defendente, todavia o autuante se omitiu em apontar a que suposta irregularidade se referiria, de sorte que não tem conhecimento do porquê de o cancelamento levado a efeito a tempo e ordem, de acordo com a legislação, ter sido refutado pelo Fisco.

Já o item 06 faz alusão a suposto aproveitamento indevido de créditos decorrentes de aquisição de energia elétrica, por entender a Fiscalização que a empresa teria empregado a energia na comercialização de mercadorias.

Tem como certo que a mera afirmação tecida não basta à sustentação da exigência, mormente quando a legislação dá guarida ao aproveitamento de créditos de energia elétrica na comercialização de mercadorias destinadas ao exterior, o qual é justamente o caso dos autos, e caberia, então, que se analisassem as operações praticadas pelo estabelecimento, verificando se as regras de apropriação e manutenção de créditos da não cumulatividade do ICMS estão ou não presentes. Ocorre que, no caso, não há qualquer indício de que a investigação efetiva dos fatos tenha ocorrido, pois, inclusive, se tal providência tivesse sido levada a efeito, sequer seriam efetuados os lançamentos dos itens 04 e 06 do Auto de Infração.

Assegura que se o autuante não buscou lastrear minimamente o objeto do lançamento de ofício, a ponto de não conseguir identificar a motivação efetiva das exigências veiculadas, fica clara a fragilidade da exigência fiscal, comprometida, inclusive, a compreensão das acusações em que se ampara.

Menciona que a falta de motivação eficaz, como visto, torna impossível a verificação da legitimidade das alegações fiscais, não só pelo contribuinte, mas pelos próprios órgãos julgadores, e mais que isso, a demonstrada fragilidade de motivação implica em prejuízo ao seu direito de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade da autuação nos termos em que lavrada, consignando-se seu cancelamento.

Reputa ser o Auto de Infração também nulo em virtude do cerceamento que, de sua imperfeita lavratura, impingiu-se ao seu direito de defesa, e o referido cerceamento de defesa decorre da lacônica narração das conclusões fiscais, a qual, como já exposto, não esclarece qual a específica irregularidade atinente ao cancelamento da Nota Fiscal que deu azo à exigência do item 04 do Auto de Infração, tampouco evidencia a que título se deu a comercialização de mercadorias em que se escora a Fiscalização para veicular a glosa de créditos de energia elétrica que se relaciona ao item 06 da autuação.

Para que pudesse exercer com plenitude o seu direito de defesa, entende ser necessário, no mínimo, que o texto do Auto de Infração permitisse a compreensão das infrações que lhe estão sendo imputadas, todavia, a desconexão verificada entre as premissas e as conclusões do Auto de Infração prejudica qualquer análise racional deste, e, por consequência, praticamente inviabiliza a elaboração de uma defesa plena, e em verdade, o lançamento não possui nem premissas, nem conclusões, somente alegações.

Reitera que o cerceamento de defesa é causa de nulidade do lançamento tributário, *ex vi* dos artigos 123, 129, § 1º, inciso III, 130, incisos I e II, da Lei Estadual nº 3.956/1981 reproduzidos.

Coloca ser a autuação fiscal inválida, pois é dever do Fisco demonstrar e, principalmente, provar os motivos de fato e de direito que o levaram a glosar os créditos de ICMS apropriados, e nos termos, a validade de toda e qualquer autuação fiscal está sujeita ao princípio da motivação, isto é, cada lançamento tributário em concreto depende não apenas da descrição precisa da infração, mas da existência de elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração à legislação tributária, notadamente em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, em suma, ao devido processo legal, e sendo assim, inválida a glosa levada a efeito pelo Fisco. Nesse sentido, cita as lições de Fabiana Del Padre Tomé, cujo trecho cópia.

Inconteste, assim, a nulidade do Auto de Infração, em vista da fragilidade das conclusões fiscais, baseadas em premissas que não estão claramente identificadas e que, bem por isso, prejudicam a defesa, arremata.

Quanto ao mérito, para a infração 04, tem por correto procedimento quanto ao cancelamento da Nota Fiscal, diante da acusação de que teria supostamente efetuado cancelamento “irregular” da Nota Fiscal 22.798, emitida em 03/12/2012.

Frisa que tal infração deva ser cancelada, pois o documento fiscal em questão foi cancelado nos seus sistemas e substituído por outras Notas Fiscais. Com efeito, tão logo verificou inexatidão do

documento, em virtude de erro na quantidade de mercadorias incluídas na operação, a se efetuou o cancelamento da mencionada Nota Fiscal.

De acordo com as informações do sistema de suporte de emissão da nota fiscal eletrônica, que plota, a Nota Fiscal em tela foi emitida, inicialmente, às 09:38h do dia 03/12/2012, sendo certo que seu o cancelamento se deu, ato contínuo, às 10:46h da mesma data, em razão de a quantidade de mercadoria estar incorreta, conforme prova o Doc. 05.

Traz como justifica para o erro, o fato de ter sido emitida uma única Nota Fiscal para documentar a saída de 128.040,00 kg (cento e vinte e oito mil e quarenta quilos) de soja a ser objeto de transporte rodoviário.

Esclarece que o transporte de cento e vinte e oito toneladas de soja em um único caminhão é inviável, até mesmo por força de imposições do Contran (Conselho Nacional de Trânsito) e do DNIT (Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes). Nesse sentido, a Portaria 63/2009 do Diretor do Denatran (Departamento Nacional de Trânsito) indica limites e condições para o transporte de cargas, de acordo com pesos máximos, sendo excepcionais as situações de cargas com pesos elevados.

Justifica ter sido necessário o fracionamento da carga em diversos caminhões, para que as mercadorias pudessem ser transportadas. Tanto é assim que as quatro Notas Fiscais emitidas em substituição à Nota Fiscal 22798 se referem, cada uma, a parcelas do volume total de soja objeto do documento fiscal cancelado, e a emissão de novas Notas Fiscais inclusive para que cada fração da carga pudesse ser transportada e acompanhada de um específico DANFE, na forma da legislação.

Destaca ter utilizado o sistema “Simetrya NFe v2.01.1”, que é indicado nos dados da Nota Fiscal – como se observa da consulta ao sítio eletrônico da Nota Fiscal Eletrônica - <http://www.nfe.fazenda.gov.br>, mediante a chave de acesso da Nota Fiscal 22798.

Observa que no mesmo dia, isto é, em 03/12/2012, no período da tarde, emitiu quatro novas Notas Fiscais, em substituição à Nota Fiscal 22798, para documentar adequadamente a operação de circulação de mercadorias, sendo substituída pelas Notas Fiscais 22806 a 22809, que documentaram o volume real da operação praticada.

Nota que as quatro novas Notas Fiscais foram emitidas no período da tarde, posteriormente às 14h00, para o mesmo adquirente (Produtos Alimentícios Orlândia S/A, CNPJ 53.309.845/0001-20) com a quantidade correta de mercadorias, inclusive, o veículo transportador atrelado à Nota Fiscal 22798 possuía a placa ATJ 5733 (PR), RNTC 44354109, e esse mesmo veículo, de propriedade da Transportadora Brasil, foi o responsável pelo transporte das mercadorias da Nota Fiscal 22806 (uma das quatro Notas Fiscais substitutas), correspondentes a 50.200 kg (cinquenta mil e duzentos quilos) de soja, com valor de R\$ 62.750,00. A indicação do mesmo veículo de transporte claramente demonstra a substituição das Notas Fiscais e o cancelamento da Nota Fiscal 22798.

Descreve através de tabela, o desmembramento da Nota Fiscal 22798 nas outras quatro Notas Fiscais, indicando, inclusive, as placas dos transportadores.

Destaca que as Notas Fiscais acima se referem à Ordem de Venda 10289719, indicada no campo “Informações Complementares” de todos os documentos fiscais, a qual correspondeu à negociação de um total de 1.322.740,00 kg (um milhão, trezentos e vinte e dois mil e setecentos quilos) de soja para Produtos Alimentícios Orlândia S/A, CNPJ 53.309.845/0001-20, com valor total de R\$1.635.425,00, como se observa das telas do seu sistema, cuja imagem plota, e corresponde ao Doc. 07.

Aduz que essa Ordem de Venda foi cumprida mediante a emissão de trinta e oito Notas Fiscais, dentre as quais estão aquelas emitidas em 03/12/2012, em substituição à Nota Fiscal 22798, emitida na mesma data, entretanto, a Nota Fiscal 22798, justamente por ter sido cancelada, não figura dentre as trinta e oito Notas Fiscais atreladas Ordem de Venda 10289719. Apresenta tabela com todas as Notas Fiscais e suas descrições.

Aduz que ainda que tenha havido alguma falha no sistema de geração e cancelamento de Notas Fiscais eletrônicas, todas as provas ora apresentadas devidamente descritas atestam que a Nota Fiscal 22798 foi efetivamente cancelada, conforme consta no Livro de Registro de Saídas e no seu próprio sistema.

Feitos tais esclarecimentos, é certo que, “*venia concessa*”, o caso não pode ser decidido unicamente com base nos relatórios que embasam o Auto de Infração, isto é, sem a análise detida, à luz do princípio da verdade material, dos documentos comprobatórios dos fatos alegados e de todos os fundamentos ora apresentados, uma vez que, independentemente de falhas sistêmicas, está comprovado que a Nota Fiscal 22798 foi efetivamente cancelada, sendo improcedente, pois, a infração 04 do Auto de Infração, que deve ser cancelado, à luz da verdade material e das evidências trazidas aos autos.

Em relação à infração 05, coloca ter a Fiscalização glosado crédito legitimamente aproveitado, sob a alegação de que não haveria o documento comprobatório do direito ao referido crédito, com o que discorda.

Garante haver, sim, o documento comprobatório (Doc. 09), apenas com a peculiaridade de se tratar de Nota Fiscal Avulsa, emitida manualmente, mas com a chancela da SEFAZ/BA e o devido destaque do imposto, inclusive com indicação do número do DAE de recolhimento, de modo a legitimar o aproveitamento de crédito em discussão, ficando claro que a mesma deve ser cancelada.

Com efeito, a Nota Fiscal emitida pelo produtor rural está regularmente descrita, e no caso, não há que se falar em aproveitamento indevido de créditos, pois, por influxo do princípio da verdade material, devem ser considerados todos os meios de prova admitidos em Direito que possibilitem a apuração dos fatos realmente ocorridos.

Ressalta que a Nota Fiscal 623768 foi devidamente registrada no Livro Registro de Entradas do período, tendo sido lançado como crédito, com exatidão, o exato valor destacado no corpo da Nota, como demonstra cópia do livro Registro de Entradas do dia 12/11/2012 apresentada.

Assim, tem como improcedente a acusação fiscal quanto à suposta falta de documento comprobatório do crédito indevidamente glosado, o que concorre para a reclamada improcedência.

Quanto à infração 06, argui que consoante narrativa dos fatos, a autuação fiscal exige imposto acrescido de multa e juros, em decorrência da conclusão tirada pela Fiscalização de que teria utilizado crédito de ICMS derivado da aquisição de energia elétrica empregada na mera comercialização de mercadorias, no entanto, olvidou-se a Autoridade Fiscal de que existe expressa previsão expressa na legislação que autoriza o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias, desde que em operações de saída ou prestação para o exterior.

Menciona o fato de ter a Lei Complementar 102/2000, alterado o artigo 33 da Lei Complementar 87/1996, assegurado o direito ao crédito do ICMS pela aquisição de energia elétrica consumida nas operações destinadas ao exterior, conforme transcrição.

No mesmo sentido, dispunha o artigo 93, inciso II, alínea “a”, item 2, do RICMS/BA (secundado pelo artigo 309 do RICMS ora vigente), igualmente reproduzido, lembra.

Deste modo, diante da previsão expressa da Lei Complementar nº 102/2000 no sentido de assegurar o direito ao crédito da energia elétrica consumida nas operações destinadas ao exterior, tem o direito de se creditar do imposto pago pela energia elétrica utilizada em suas atividades comerciais, que se constituem, maciçamente, em atividade de exportação, assevera.

Aponta que somente em caráter excepcional realiza operações no mercado interno, prevalecendo-lhe quanto à comercialização de mercadorias sua destinação a operações de exportação, apresentando, nesse sentido, a proporcionalidade que o autuante deixou de verificar

por ocasião do lançamento de ofício, o que poderia ser confirmado a partir dos seus livros fiscais:

Ano de 2011	%
Mercado Interno	3,22%
Mercado Externo	96,78%

Ano de 2012	
Mercado Interno	0,80%
Mercado Externo	99,20%

Ano de 2013	
Mercado Interno	-
Mercado Externo	100%

Nota, a militar pela legitimidade do aproveitamento de créditos em tela, que a autorização legal se mostra acorde com as demais disposições do texto constitucional, replicadas por todo o ordenamento, no sentido de privilegiar as operações de exportação, trazendo como exemplo, para o mês de abril de 2012, houve a glosa da totalidade dos créditos decorrentes de entradas de energia elétrica.

Mostra que a proporção das saídas vinculadas a exportações sobre o total de saídas, depois de excluídas as saídas que não representam efetivos fatos geradores do ICMS (CFOP 5.202, 5.902 e 5.905), resulta em praticamente 100%, conforme pode ser observado no demonstrativo que apresenta, elaborado com base no livro de Registro de Apuração do ICMS do período:

CFOP	Valores Contábeis	CFOP	Valores Contábeis
5.102	R\$ 41.108,20	5.102	R\$ 41.108,20
5.202	R\$ 116.453,66	5.202	R\$ -
5.505	R\$ 32.131.162,80	5.505	R\$ 32.131.162,80
5.902	R\$ 1.759.284,10	5.902	R\$ 1.759.284,10
5.905	R\$ 2.159.008,16	5.905	R\$ -
7.102	R\$ 39.078.863,69	7.102	R\$ 39.078.863,69
7.501	R\$ 2.028.511,03	7.501	R\$ 2.028.511,03
Total	R\$ 77.314.391,64	Total	R\$ 75.038.929,82

Saídas vinculadas a exportação	R\$ 73.238.537,52
Proporção	97,60%

Argumenta se repetir a situação nos meses de maio e junho de 2012, depois de excluídas as saídas que não representam efetivos fatos geradores do ICMS (CFOP 5.202, 5.206, 5.503, 5.902 e 5.905), na forma da tabela abaixo:

CFOP	Valores	CFOP	Valores
------	---------	------	---------

	Contábeis
5.102	R\$ 98.534,69
5.202	R\$ 35.368,82
5.206	R\$ 145.954,52
5.503	R\$ 2.302,08
5.505	R\$ 35.847.403,60
5.902	R\$ 6.910.736,00
5.905	R\$ 788.686,44
5.927	R\$ 26.003,20
7.102	R\$ 87.558.966,15
7.501	R\$ 7.790.009,45
Total	R\$ 39.203.964,95

	Contábeis
5.102	R\$ 98.534,69
5.202	R\$ -
5.206	R\$ -
5.503	R\$ -
5.505	R\$ 35.847.403,60
5.902	R\$ -
5.905	R\$ -
5.927	R\$ 26.003,20
7.102	R\$ 87.558.966,15
7.501	R\$ 7.790.009,45
Total	R\$ 131.320.917,09

Saídas vinculadas a exportação	R\$ 131.196.379,20
Proporção	99,91%

CFOP	Valores Contábeis
5.102	R\$ 713.696,23
5.202	R\$ 59.691,75
5.206	R\$ 14.300,38
5.503	R\$ 51.692,54
5.505	R\$ 13.497.163,60
5.902	R\$ 400.835,40
5.905	R\$ 414.634,08
7.102	R\$ 3.777.871,74
7.501	R\$ 192.282,51
Total	R\$ 19.122.168,23

CFOP	Valores Contábeis
5.102	R\$ 713.696,23
5.202	R\$ -
5.206	R\$ -
5.503	R\$ -
5.505	R\$ 13.497.163,60
5.902	R\$ -
5.905	R\$ -
7.102	R\$ 3.777.871,74
7.501	R\$ 192.282,51
Total	R\$ 18.181.014,08

Saídas vinculadas a exportação	R\$ 17.467.317,85
Proporção	96,07%

Aponta que na situação verificada nos exemplos apresentados acima atesta a invalidade do lançamento fiscal, na medida em que não foi houve a devida análise das operações de exportação praticadas pelo estabelecimento, e acaso se tivesse procedido à verificação efetiva das operações praticadas, sequer haveria que se falar na autuação fiscal.

Salienta que dentre as operações praticadas pelo estabelecimento figuram atividades industriais, o que é atestado pela presença de operações classificadas sob o CFOP 5.902, isto é, referentes ao contexto de industrialização por encomenda, e essa circunstância passou ao largo da Fiscalização, que simplesmente glosou a totalidade do ICMS incidente sobre as aquisições de energia elétrica de forma indiscriminada, sob a singela alegação no sentido de que a Defendente pratica apenas operações comerciais.

Caso se tivesse analisado e considerado os seus livros fiscais, bem como as entradas e saídas do período, se teria verificado, com facilidade, que não houve o suposto creditamento indevido apontado no Auto de Infração.

Reafirma que o lançamento tributário, enquanto atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do artigo 3º combinado com o artigo 142, ambos do CTN, pressupõe a adequada e suficiente descrição da conduta infracional, sem a qual será inevitável e irremediavelmente inválido, pois, como se sabe, a devida descrição dos motivos de fato e de direito que levaram à prática do ato (motivação) é elemento imprescindível à validade de todo e qualquer ato administrativo.

Por esta razão, o ato de lançamento deve estrita e fiel obediência ao princípio da fundamentação, que deve guardar íntima correlação com o princípio da motivação dos atos administrativos, na forma da doutrina representada por James Marins, reproduzida.

Adota posicionamento de não se fazer necessário maior esforço a fim de se constatar a manifesta invalidade do Auto de Infração ora impugnado, pela ausência de indicação clara e precisa dos dispositivos legais tidos por violados e em razão da inconsistência de elementos para se determinar com segurança a suposta infração imputada, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, copiado.

Em sustento da tese esposada, colaciona decisão da 2ª JF do CONSEF/BA, no Acórdão JF 0144-02/12, reproduzido em trecho.

Alega, ainda, que as cobranças são inválidas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade (artigo 204 do CTN, artigos 586 e 618, inciso I, do CPC, e artigo 3º, “caput” da Lei 6.830/80) e afronta ao princípio da legalidade tributária (artigo 142 do CTN), considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes.

Dessa forma, tem que é um preceito fundamental para a validade do Auto de Infração (bem como para a Certidão da Dívida Ativa) a liquidez e certeza do crédito constituído, relacionados à quantificação do montante de tributo apurado.

Neste passo, transcreve o teor do artigo 142 do CTN, para concluir que somente se o lançamento tributário respeitar os ditames legais e o artigo 142 do CTN é que se pode considerar validamente constituído o crédito tributário, não tendo o Fisco observado os critérios legais pertinentes, glosando de forma indiscriminada e injustificada, daí resultando a invalidade da presente cobrança não apenas por deficiência absoluta do ato administrativo de lançamento, mas também por falta de liquidez e de certeza.

Lembra ser a retificação de um Auto de Infração maculado por tais vícios vedada, na medida em que isso conduziria, em verdade, à realização de um novo lançamento tributário, por não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o STJ, inclusive por sua Primeira Seção, no AgRg no REsp 1062931/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/02/2010, em transcrição parcial, bem como o ERESp 602.002/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 27/06/2007.

Fala ser certo que, havendo expressa previsão legal, restringir o aproveitamento de crédito no caso em tela implica em verdadeira afronta ao princípio da não cumulatividade, dado que, em respeito a este princípio constitucional, previsto pelo artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, característica intrínseca à natureza do ICMS, é de ser assegurado o direito ao crédito do imposto.



Por todas as razões expostas, entende deva ser cancelada a glosa e a imposição de penalidades referentes à infração 06 do Auto de Infração ora questionado.

A seguir, analisa que, embora esteja convicta de que a presente autuação será integralmente cancelada, com base em todos os fundamentos expostos acima, as multas aplicadas ao presente caso não devem prevalecer, e que no caso, foram aplicadas multas de 100% (cem por cento) do valor do imposto exigido, bem como de 60% (sessenta por cento) do crédito fiscal glosado.

Invoca a determinação do artigo 150, inciso IV da CF/88 de ser vedado, à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Diante desse dispositivo, diversas discussões foram iniciadas a fim de investigar se a tal vedação poderia ser estendida às multas exigidas no âmbito de uma relação jurídica tributária, lembrando de que por diversas vezes, na forma das decisões nominadas, o STF se manifestou positivamente, ou seja, o princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias, transcrevendo, a seguir, trechos de julgados da Corte Suprema, bem como a doutrina, representada por Celso Antônio Bandeira de Mello, copiado em trecho.

Ressalta, por fim, que o STF tem considerado razoáveis percentuais que variam entre 20% e 30% do débito tributário, como dão conta as decisões proferidas nos seguintes processos: RE 239.964, Relatora Ministra Ellen Gracie; AI 675.701, Relator Ministro Ricardo Lewandowski; AI 755.741, Relator Min. Cezar Peluso; AI 685.380, Relator Ministro Eros Grau; RE 582.461, Relator Ministro Gilmar Mendes.

Demonstrada está, portanto, a invalidade (por ausência de capitulação legal) e a abusividade das multas, sendo absolutamente desproporcionais às infrações imputadas, sob pena de se estar praticando verdadeiro confisco, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF/88, e inaceitável em um Estado de Direito, devendo ser desconstituído esse montante decorrente do Auto de Infração lavrado, arremata.

Finaliza, requerendo seja conhecida e acolhida a presente defesa, com o cancelamento integral da exigência consubstanciada no Auto de Infração 269189.1817/14-26 e o arquivamento do Processo Administrativo, para todos os efeitos, ao tempo em que protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela sustentação oral de suas razões de defesa, além de que as publicações e notificações relativas ao presente feito sejam realizadas, em nome do advogado indicado, no endereço informado.

Em 10/04/2015, o feito foi encaminhado para a regulamentar informação fiscal (fl. 163), prestada pelo autuante às fls. 164 a 166, em 31/03/2016, embora apenas protocolada em 06/05/2016 (fl. 168), o qual indica, não ter a autuada contestado e efetuado o pagamento integral e à vista dos montantes relacionados as infrações 01, 02 e 03 do Auto de Infração, com os descontos legalmente previstos, conforme os comprovantes de fl. 113.

Para a infração 04, após breve resumo dos argumentos defensivos, aponta que conforme consta nas fls. 49 a 54, o contribuinte comprovou através de documentos hábeis que a Nota Fiscal 22.798 foi substituída pelas notas fiscais 22.806, 22.807, 22.808 e 22.809. Sendo assim, acata as alegações do contribuinte.

Já na infração 05, rememora os principais argumentos da defesa, para, ao final, igualmente acatá-los, observando a peculiaridade de se tratar de Nota Fiscal Avulsa, emitida manualmente, mas com a chancela da SEFAZ/BA e o devido destaque do imposto, inclusive com indicação do número do DAE de recolhimento, de modo a legitimar o aproveitamento de crédito em discussão.

Por fim, para a infração 06, após invocar o teor do artigo 93, inciso II, alínea “a”, item 2 do RICMS/97, vigente a época do fato gerador, reconhece se admitir o crédito do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica no estabelecimento, seja ele comercial ou industrial quando destinado à exportação.

Pontua, entretanto, que para se calcular o valor devido a ser creditado, deve-se dividir o valor total das saídas ou prestações destinadas ao exterior pelo total das saídas ou prestações realizadas

no mês, e o resultado da operação será obtido um coeficiente a ser aplicado sobre o valor do ICMS destacado no documento fiscal da entrada de energia elétrica, onde, desta forma obtém-se o valor do crédito do ICMS na entrada de energia proporcional as exportações.

Observa ter a empresa apresentado várias planilhas, onde se excluem vários CFOPs do cálculo, apenas considerando os CFOPs de vendas, e pela previsão legal, é pelo total das saídas e não por CFOPs específicos, razão pela qual elaborou nova planilha (em anexo), onde apura o crédito indevido, considerando as operações totais de saída de mercadorias, constantes do livro Registro de Apuração do ICMS.

Seu entendimento, é, pois, que o Auto de Infração em referência seja mantido, com as modificações indicadas e julgadas adequadas, assim como o seu julgamento seja procedente.

Apresenta planilha retificadora de fl. 167.

Cientificado do teor da informação fiscal através do DTE (fl. 170), o contribuinte se manifesta às fls. 172 a 183, na qual, após firmar a sua tempestividade, e breve resumo da autuação, ressalta o reconhecimento do autuante em relação às infrações 04 e 05, diante do fato de ter agido nos termos previstos pela legislação tributária.

Quanto à infração 06, observa que o entendimento do autuante também foi no sentido de acolher os seus argumentos acerca do creditamento de energia elétrica proporcional às saídas para o exterior, o que não havia sido considerado inicial. Contudo, ainda que tenha reconhecido a necessidade de adequar os cálculos, certamente por equívocos materiais nas operações matemáticas, percebe terem sido encontrados valores equivocados, o quais devem ser revistos.

Registra ter o autuante reconhecido enfaticamente o direito ao crédito proporcional na exportação, como não poderia deixar de ser, ainda que não concorde com os cálculos da empresa, cingindo-se a indicar, exclusivamente, que devem ser considerados os CFOPs de saída, apresentando planilha sem apontar a forma de cálculo e os CFOPs utilizados, tolhendo-a de seu direito de defesa, o que ressalta a iliquidez e incerteza do próprio Auto de Infração, conforme já levantado em sede de defesa.

Aduz que os valores apontados pelo Agente Fiscal em seus cálculos como “crédito devido” certamente devem ser cancelados, o que desde já se requer, apontando que o mesmo considerou operações indevidas, razão pela qual aponta que outros valores devem ser objeto de cancelamento em adição aos cálculos retificados já apresentados.

Repisa os pontos que ao seu perceber levam à nulidade do Auto de Infração, bem como que demonstram a necessidade de reduzir ainda mais o cálculo referente à infração 06, lembrando mais uma vez que as Infrações 04 e 05 já foram reconhecidas como indevidas.

Firma padecer o Auto de Infração de vício de motivação, e, por isso, é nulo, e especificamente, a deficiência na lavratura se configura quanto na infração 06, o qual faz alusão a suposto aproveitamento indevido de créditos decorrentes de aquisição de energia elétrica, por se entender que a empresa teria empregado a energia na comercialização de mercadorias, sendo que a mera afirmação não basta à sustentação da exigência, mormente quando a legislação dá guarida ao aproveitamento de créditos de energia elétrica na comercialização de mercadorias destinadas ao exterior, o qual é justamente o caso dos autos.

Ao seu pensar, caberia, então, que a Fiscalização analisasse as operações praticadas, verificando se as regras de apropriação e manutenção de créditos da não cumulatividade do ICMS estão ou não presentes, e no caso, não há qualquer indício de que a investigação efetiva dos fatos tenha ocorrido, pois, inclusive, se tal providência tivesse sido levada a efeito, sequer seriam efetuados os lançamentos da infração 06, o que fica evidente, novamente, na resposta à defesa, objeto da presente manifestação, pelo fato do autuante cingir-se a afirmar que outros CFOPs deveriam ser utilizados, sem indicar, contudo, quais seriam e o porquê.

Após abordar mais uma vez a falta de motivação eficaz, o que tornaria impossível a verificação da legitimidade das alegações fiscais, diz estar demonstrada a fragilidade de motivação, o

implica em prejuízo ao seu direito de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade da autuação nos termos em que lavrada, consignando-se seu cancelamento.

Ressalta mais uma vez, que conforme reconheceu o autuante, existe expressa previsão na legislação que autoriza o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias, desde que em operações de saída ou prestação para o exterior, e que somente em caráter excepcional realiza operações no mercado interno, prevalecendo-lhe quanto à comercialização de mercadorias sua destinação a operações de exportação.

Registra que o autuante ainda que não concordando com os cálculos apresentados na impugnação, cingiu-se a indicar, exclusivamente, que devem ser considerados os CFOPs de saída sem apontar a forma de cálculo e os CFOPs efetivamente utilizados, sendo certo que os valores apontados em seus cálculos como “crédito devido” certamente devem ser cancelados, o que desde já se requer, também é certo que se considerou operações indevidas, razão pela qual aponta que outros valores devem ser objeto de cancelamento em adição aos cálculos apresentados na informação fiscal.

Consigna que a proporção das saídas vinculadas a exportações sobre o total de saídas, depois de excluídas as saídas que não representam efetivos fatos geradores do ICMS (CFOP 5.202, 5.902 e 5.905), resultando em praticamente 100%, observado no demonstrativo elaborado com base no seu livro de Registro de Apuração do ICMS do período.

A situação verificada nos exemplos apresentados acima atesta a invalidade do lançamento fiscal, na medida em que não foi houve a devida análise das operações de exportação praticadas, uma vez que acaso a Fiscalização tivesse procedido à verificação efetiva das operações praticadas, sequer haveria que se falar na autuação fiscal, e a par disso, salienta que dentre as operações praticadas pelo estabelecimento figuram atividades industriais, o que é atestado pela presença de operações classificadas sob o CFOP 5.902, isto é, referentes ao contexto de industrialização por encomenda, indica.

Essa circunstância passou ao largo da Fiscalização, que simplesmente glosou a totalidade do ICMS incidente sobre as aquisições de energia elétrica de forma indiscriminada, sob a singela alegação no sentido de que pratica apenas operações comerciais, uma vez que, se tivesse analisado e considerado os livros fiscais, bem como as entradas e saídas do período, teria verificado, com facilidade, que não houve o suposto creditamento indevido apontado no Auto de Infração.

Reforça que o lançamento tributário, enquanto atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do artigo 3º combinado com o artigo 142, ambos do CTN, pressupõe a adequada e suficiente descrição da conduta infracional, sem a qual será inevitável e irremediavelmente inválido, pois, como se sabe, a devida descrição dos motivos de fato e de direito que levaram à prática do ato (motivação) é elemento imprescindível à validade de todo e qualquer ato administrativo.

Por este motivo, o ato de lançamento deve estrita e fiel obediência ao princípio da fundamentação, que deve guardar íntima correlação com o princípio da motivação dos atos administrativos, conclui.

Assevera serem as cobranças inválidas, por falta de liquidez, certeza e exigibilidade (artigo 204 do CTN, artigos 586 e 618, inciso I do CPC, e artigo 3º, “caput” da Lei nº 6.830/80) e afrontam ao princípio da legalidade tributária (artigo 142 do CTN), considerando todos os elementos e critérios previstos na legislação, já que não se conformam às normas gerais e abstratas pertinentes.

Dessa forma, garante que um preceito fundamental para a validade do Auto de Infração (bem como para a Certidão da Dívida Ativa) a liquidez e certeza do crédito constituído, estão relacionados à quantificação do montante de tributo apurado, e somente se o lançamento

tributário respeitar os ditames legais e o artigo 142 do CTN é que se pode considerar validamente constituído o crédito tributário.

Vislumbra que no caso, o Fisco não observou os critérios legais pertinentes, glosando de forma indiscriminada e injustificada, e daí resulta a invalidade da presente cobrança não apenas por deficiência absoluta do ato administrativo de lançamento, mas também por falta de liquidez e de certeza.

Afirma ser a retificação de um Auto de Infração maculado por tais vícios vedada, na medida em que isso conduziria, em verdade, à realização de um novo lançamento tributário, por não depender de simples ajustes aritméticos, conforme vem decidindo o STJ, inclusive por sua Primeira Seção, no EREsp nº 602.002/SP, Relator Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 27/06/2007, DJ 27/08/2007.

Diz ainda, que, havendo expressa previsão legal, restringir o aproveitamento de crédito no caso em tela implica em verdadeira afronta ao princípio da não cumulatividade, dado que, em respeito a este princípio constitucional, previsto pelo artigo 155, §2º, inciso I, da CF/88, característica intrínseca à natureza do ICMS, é de ser assegurado o direito ao crédito do imposto.

Pelas razões expostas, deve ser cancelada a glosa e a imposição de penalidades referentes a infração 06 do Auto de Infração ora questionado.

Tendo sido encaminhado para instrução, em 29/07/2016 o feito foi convertido em diligência à inspetoria de origem, a fim de que o autuante intimasse a empresa autuada a apresentar seu livro Registro de Apuração do ICMS do período autuado, apensando cópia do mesmo aos autos, e com base em tal documentação, excluísse das saídas totais mensais os CFOPs 5202, 5902, 5905, 5206 e 5503, calculando o coeficiente de proporcionalidade das exportações mensais com base nas saídas totais após tais exclusões, apresentando novo demonstrativo de débito do ICMS a ser exigido, com entrega ao sujeito passivo, e abertura de prazo para manifestação de dez dias (fl. 192).

O autuante (fls. 200 e 201), por não concordar com o teor da solicitação, simplesmente deu como cumprida a diligência ao reproduzir a informação fiscal prestada anteriormente, a qual foi dada ciência à empresa autuada (fl. 202), que em manifestação de fls. 208 a 216 repetiu o teor das intervenções anteriores.

A então relatora, diante do ocorrido, propôs e a Junta de Julgamento fiscal resolveu converter o feito, mais uma vez, em diligência à Inspeção de origem, reiterando a solicitação contida na diligência anteriormente determinada (fl. 230).

Estranho ao feito fez a devida intimação para o sujeito passivo (fl. 234), certificando o cumprimento de tal etapa da solicitação, bem como a elaboração de novo demonstrativo, excluindo as saídas com CFOP 5202, 5902, 5905, 5206 e 5503, calculando o novo coeficiente de proporcionalidade, apresentando novo demonstrativo para a infração 06 (fl. 233).

Às fls. 236 e 237 consta petição da empresa autuada, indicando ter recebido a solicitação do Fisco e feito a entrega do quanto pedido através de protocolo, acostando, na oportunidade, mídia dos documentos solicitados (fl. 245).

Tais documentos foram igualmente impressos e se encontram às fls. 247 a 595, tendo, em 18/05/2018, sido encaminhada a mensagem 75.727 por meio do DTE do sujeito passivo, a fim de que o mesmo “...se manifestar, caso queira, sobre a conclusão da diligência realizada...”, oportunidade na qual após firmar a tempestividade, e resumir o pedido da diligência, lembrou o fato de que, simplesmente por discordar do pedido formulado pela 4ª JF, o autuante houve por bem não acatar as determinações suas determinações, limitando-se a reiterar suas razões iniciais, o que motivou a remessa dos autos ao Sr. Inspetor Fazendário a fim de que fosse designado ao autuante, ou estranho ao feito, o cumprimento da diligência solicitada. No mesmo ato, concedeu-se o prazo de dez dias para sua manifestação.

Pontua que na manifestação de fl. 233, de 17 de maio de 2018, o autuante consignou que “atendendo a diligência solicitada na página 230, intimei a empresa para apresenta registro de

*saída e apensei a este processo. Excluir as saídas com os CFOP's 5202, 5902, 5905, 5206 e 5503. Calculei o novo coeficiente de proporcionalidade e apresentei o novo demonstrativo de débito para infração 06".*

Aduz que em virtude de tais considerações, recebeu o suposto demonstrativo o qual supostamente corresponde ao *"Total das saídas Exportação dividido pelo total de saídas realizadas no mês, após exclusões dos valores CFOP's solicitados pela diligência"*.

Confirma que, com a juntada da nova planilha, a fiscalização efetuou revisão dos valores anteriormente apresentados (fl. 167), contudo, o item 6 do Auto de Infração, assim como demonstrado na defesa administrativa e demais manifestações, deverá ser integralmente cancelado.

Nesse sentido, reitera os termos de sua defesa (fls. 41 e seguintes), bem como sua manifestação de fls. 172 e seguintes.

Alude que o item se refere a irregularidades no creditamento de ICMS incidente nas aquisições de energia elétrica empregada em saídas para o exterior, o que não havia sido considerado inicialmente pela Fiscalização, mas que, posteriormente, foi admitido.

Contudo, a nova planilha apresentada não aponta a forma de cálculo e os CFOP's utilizados, portanto, tolhendo o seu direito de defesa, em nítida violação ao contraditório e ao devido processo legal, esculpidos no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal reproduzido, aponta.

Além disso, tal medida apenas ressalta a iliquidez e incerteza do próprio Auto de Infração, conforme já levantado em sede de defesa administrativa, frisando que não foram juntados quaisquer elementos aptos a subsidiarem os valores apontados como devidos.

Ademais, conforme assevera já demonstrado e comprovado, somente em caráter excepcional realiza operações no mercado interno, prevalecendo-lhe quanto à comercialização de mercadorias sua destinação a operações de exportação.

Garante que, ao contrário do que aponta o demonstrativo elaborado, a proporção das saídas vinculadas a exportações sobre o total de saídas, depois de excluídas as saídas que não representam efetivos fatos geradores do ICMS (CFOP 5.202, 5.902, 5.505 e 5.9052), resultam em praticamente 100% do valor autuado, como observa no demonstrativo apresentado, elaborado com base no livro de Registro de Apuração do ICMS do período.

Registra que a situação se repete nos meses de maio e junho de 2012, depois de excluídas as saídas que não representam efetivos fatos geradores do ICMS (CFOP 5.202, 5.2063, 5.503, 5.505, 5.902, 5.905).

Ressalta que dentre as operações praticadas pelo estabelecimento, figuram atividades industriais, as quais também devem ser afastadas, conforme considerado por este CONSEF, o que é atestado pela presença de operações classificadas sob o CFOP 5.902, isto é, referentes ao contexto de industrialização por encomenda.

Fala estar evidente, portanto, a ausência de liquidez e certeza da autuação, e, conseqüentemente, a patente violação ao artigo 142 do CTN, e acaso a fiscalização tivesse procedido com a análise e considerado os seus livros fiscais, bem como as entradas e saídas do período, teria constatado, por si só, a completa insubsistência dos valores ora exigidos.

Conclui no sentido de que o item 6 do Auto de Infração não poderá subsistir, devendo a impugnação administrativa ser acolhida, para cancelamento da exigência fiscal. Sem prejuízo, a defesa administrativa deverá ser acolhida para afastamento dos demais itens discutidos.

Requer, por fim, que todas as intimações e notificações dos atos judiciais sejam realizadas de forma exclusiva em nome do advogado e endereço indicados.

Diante da aposentadoria da então relatora, o feito foi redistribuído em 05/09/2018 (fl. 613).

Quando da instrução do processo, se constou a inexistência de qualquer demonstrativo analítico ou sintético nos fólios, resultante da diligência realizada, o que propiciou, determinação de nova diligência, a fim de que fosse concluído o pedido anterior da relatora, quando da última diligência solicitada, sendo acostado novo demonstrativo de débito (fls. 614 e 614-v).

Estranho ao feito, às fls. 617 e 618, em cumprimento da nova diligência determinada, esclarece ter apresentado novo demonstrativo para a infração 06, todavia, e desta vez, o mesmo foi apensado aos autos, como se observa na fl. 653 e 654.

Mensagem enviada pelo DTE do contribuinte em 07/10/2019, com ciência em 23/10/2019, sob o número 138.987 (fl. 656) cientifica o mesmo da diligência, concedendo prazo para manifestação, todavia não houve qualquer ato do mesmo neste sentido, silenciando a respeito.

Desta forma, retornaram os autos para a conclusão da instrução.

## VOTO

O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, das quais são objeto de impugnação por parte da empresa autuada as de número 04, 05 e 06.

Estando as infrações 01, 02 e 03 devidamente reconhecida pelo contribuinte, ficam as mesmas fora da lide, e tidas como procedentes, diante do fato de, à vista dos documentos de fls. 112 e 113 terem sido recolhidos tais valores.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos. (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 11 a 31 dos autos.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, 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 seu turno, 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.

Subsistem, entretanto, preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

Em relação ao argumento defensivo de que o lançamento estaria eivado de nulidade por falta de motivação, esclareço ter a fiscalização apenas e tão somente, o dever de aplicar a legislação vigente, relativa à matéria objeto do lançamento tributário, o que ocorreu. O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto aos itens autuados, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam no presente lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia.

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, com suas respectivas chaves de acesso, datas de emissão, emissores, mercadorias, valores, e demais dados vitais para identificação de cada um

dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados, devidamente entregues ao sujeito passivo, na forma de recibo firmado nos autos.

Também foram franqueados ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contencioso, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, vários inclusive aqueles albergados pelo próprio autuante e/ou diligente em suas diversas intervenções/manifestações, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo conhecimento.

A propósito, esclareça-se ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que: “O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*

*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*

*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*

*4- direito de apresentar defesa escrita”.*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pode contraditar a informação fiscal prestada e ad diversas diligências realizadas, após a sua ciência, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Registro, também, por oportuno, ter sido obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Néelson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Ademais, o crédito fiscal e a sua apropriação, cerne de cinco das sete infrações arroladas, se encontra devidamente regido pela Lei Complementar 87/96, e no Estado da Bahia, pela Lei 7.014/96, o que significa dizer que a matéria possui a necessária e essencial base legal, como se verá mais adiante.

Igualmente não procede a arguição defensiva de falta de liquidez e incerteza ao lançamento, o que concorreria para a sua nulidade, diante do fato de que os créditos questionados são relativos a energia elétrica, e a sua apropriação pela empresa autuada, tendo as diligências realizadas segregados aqueles CFOP's que não caberiam ser abarcados pela autuação, o que redundou nos valores constantes do último demonstrativo elaborado pelo estranho ao feito, o qual, de forma precisa, indica quais os valores tidos como devidos, extraídos dos próprios livros fiscais do contribuinte, cujas cópias, inclusive foram juntadas às conclusões da diligência derradeira.

Assim, o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias 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, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Assim, pelos motivos expostos, rejeito as preliminares aventadas.

No mérito, em relação ao qual, como já dito anteriormente, serão analisadas apenas as infrações 04, 05 e 06, ainda que o sujeito passivo tenha colocado em suas intervenções o desprezo pela busca da verdade material por parte do autuante, em verdade, esta foi a busca maior ao longo deste processo, uma vez que, se num primeiro momento o próprio autuante, à vista dos elementos e documentos trazidos ao feito, acolheu a prova colacionada em relação às infrações 04 e 05, baseando-se nas explicações dadas pela empresa, em outros momentos os dois julgadores encarregados da relatoria do presente propuseram diligenciar no sentido de se apurar a verdade material, em três oportunidades, justamente por considerar ser este um dos princípios basilares do processo administrativo fiscal.

E com base sobretudo em tal princípio, passo a analisar as infrações 04 e 05. Na primeira, o sujeito passivo argumenta que emitiu incorretamente a nota fiscal, tendo em vista ter ocorrido erro na quantidade de produto a ser transportada, vez que na mesma constava cento e vinte e oito toneladas de soja em grãos, quantidade não comportada em um único veículo, tendo, de imediato, e na mesma data emitido quatro notas fiscais desdobrando aquela primeira, e realizando o cancelamento da mesma, trazendo, na fl. 49 a tela do sistema de suporte de emissão da nota fiscal eletrônica que utiliza, e que serviria de meio de prova do cancelamento, além da afirmação textual no item 38 da defesa apresentada de que: *Note-se, ainda, que a tela do sistema interno da Defendente indica que houve o cancelamento da Nota Fiscal nº 22798 (Doc. 06), como se vê:*

**Não é possível imprimir o DANFe, pois a Nota Fiscal Eletrônica nº 22798 da Série 2 com Data de Emissão 03/12/2012 emitida pelo CNPJ nº 10.962.697/0001-35 está com situação SEFAZ 'CANCELADA'.**

Inicialmente, convém fazer algumas considerações acerca da Nota Fiscal Eletrônica modelo 55 (NF-e). Instituída pelo Ajuste SINEF 07/2005, vem a ser um documento de existência digital, ou seja, emitido e armazenado eletronicamente, com o fito de documentar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

A sua validade jurídica depende unicamente da presença de dois requisitos: assinatura digital do emitente e a Autorização de Uso fornecida pela administração tributária do domicílio do contribuinte.

Em relação ao cancelamento, a legislação dispõe que, após a concessão de Autorização de Uso da Nota Fiscal, seu emitente poderá solicitar o cancelamento, desde que não tenha havido a circulação do respectivo produto ou a prestação de serviço, sendo esta a condição *sine qua* para tal, não sendo possível emitir a chamada “carta de correção” que repare os erros de uma nota fiscal autorizada sendo necessário realizar o cancelamento de número de NF-e, pois aquele instrumento (carta de correção) somente pode corrigir erros simples.

Os principais motivos que podem levar ao cancelamento de NF-e, são o cancelamento da operação, por qualquer razão, erro no cálculos de preços e dos de impostos, bem como erros cadastrais, tais como CNPJ, a Razão Social, endereço, etc.

Nos termos da Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF 07/05, o prazo legal de cancelamento de NF-e, é de 24 horas contado a partir do momento da sua autorização de uso:

*“Cláusula décima segunda: Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima,*



*o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.*

*Parágrafo único. A critério de cada unidade federada, em casos excepcionais, poderá ser recepcionado o pedido de cancelamento de forma extemporânea”.*

Na hipótese de não ser possível realizar o cancelamento neste prazo o contribuinte podará fazê-lo de forma extemporânea, no prazo de até 168 horas.

Tal cláusula é complementada pela de décima terceira:

*“Cláusula décima terceira: O cancelamento de que trata a cláusula décima segunda será efetuado por meio do registro de evento correspondente.*

*§ 1º O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá atender ao leiaute estabelecido no MOC.*

*§ 2º A transmissão do Pedido de Cancelamento de NF-e será efetivada via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.*

*§ 3º O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá ser assinado pelo emitente com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o número do CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital.*

*§ 4º A transmissão poderá ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária.*

*§ 5º A cientificação do resultado do Pedido de Cancelamento de NF-e será feita mediante protocolo de que trata o § 2º disponibilizado ao emitente, via Internet, contendo, conforme o caso, a ‘chave de acesso’, o número da NF-e, a data e a hora do recebimento da solicitação pela administração tributária e o número do protocolo, podendo ser autenticado mediante assinatura digital gerada com certificação digital da administração tributária ou outro mecanismo de confirmação de recebimento.*

*§ 6º A administração tributária da unidade federada do emitente deverá transmitir para as administrações tributárias e entidades previstas na cláusula oitava, os Cancelamentos de NF-e”.*

A solicitação para o cancelamento extemporâneo deverá ser realizada no aplicativo da Receita SIARE, onde deve ser informado a chave de acesso da nota, o CNPJ do solicitante e a justificativa do pedido de cancelamento fora do prazo.

Após a autorização deverá ser reenviado e transmitido o pedido de cancelamento de NF-e utilizando a funcionalidade de cancelamento disponível no sistema emissor de NF-e adotado pela empresa.

Gerado o protocolo de autorização do SIARE a empresa tem até trinta dias para transmitir o cancelamento extemporâneo. Passado este prazo não é mais possível solicitar o cancelamento para a mesma NF-e junto ao órgão de sua jurisdição.

O Manual de Orientação do Contribuinte – NF-e, disponibilizado no Portal Nacional da NF-e cuida detalhadamente do cancelamento da nota fiscal eletrônica desde o envio e/ou recepção do evento, possuindo abordagem de todas as regras de validação específica, delegando às respectivas Secretarias de Estado de Fazenda autorizadas do uso, a possibilidade de aceitação do cancelamento fora do prazo. Isso quer dizer que as Unidades Estaduais podem adotar regras próprias no que tange à aceitação do cancelamento de uma NF-e.

Cancelamento de NF-e fora do prazo:

Ainda no endereço eletrônico da Nota Fiscal Eletrônica ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)), se encontram as orientações para o correto cancelamento de tais documentos:

*“Somente poderá ser cancelada uma NF-e cujo uso tenha sido previamente autorizado pelo Fisco (protocolo ‘Autorização de Uso’) e desde que não tenha ainda ocorrido o fato gerador, ou*

*seja, ainda não tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento. Atualmente o prazo máximo para cancelamento de uma NF-e é de 168 horas (sete dias), contado a partir da autorização de uso. Conforme Ato COTEPE 35/10, este prazo foi ser reduzido para 24 horas a partir de 1º/01/2012”.* (redação aplicável à época dos fatos geradores).

O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá ser assinado pelo emitente com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o nº do CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital. A transmissão poderá ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária. Da mesma forma que a emissão de uma NF-e de circulação de mercadorias, o pedido de cancelamento também deverá ser autorizado pela SEFAZ. O leiaute do arquivo de solicitação de cancelamento poderá ser consultado no Manual de Integração do Contribuinte.

O status de uma NF-e (autorizada, cancelada, etc.) sempre poderá ser consultado no site da SEFAZ autorizadora (SEFAZ da unidade federada do emitente ou SEFAZ-Virtual) ou no já mencionado Portal Nacional da NF-e ([www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br)).

As NF-e canceladas, denegadas e os números inutilizados devem ser escriturados, sem valores monetários, de acordo com a legislação tributária vigente”.

Aquelas notas canceladas devem ser escrituradas sem valores monetários, de acordo com a legislação tributária vigente, e ser informadas no SPED fiscal com o código da Situação “02- Nota fiscal cancelada”.

A questão para a resolução da lide, pois, não envolve tese jurídica, mas apenas e tão somente a análise dos elementos materiais, e, de fato, em 03/12/2012 foi emitida a nota fiscal eletrônica 22.798, pela empresa autuada. E aqui a informação fornecida pelo contribuinte guarda a devida coerência com os fatos.

Pesquisando a situação da nota fiscal em tela (22.798), no endereço seguinte eletrônico <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaCompleta.aspx?tipoConteudo=XbSeqxE8p18=>, constato que a mesma se encontra na condição de **autorizada**, conforme Protocolo 129120111345079, autorizada em 03/12/2012 às 10:39:46, e incluída no AN 03/12/2012 às 11:39:23, o que contraria o argumento defensivo utilizado quanto ao dito cancelamento.

Isso por que como visto, não basta apenas e tão somente ao contribuinte efetuar o cancelamento do documento fiscal em seu sistema, e sim, igualmente de forma eletrônica, no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica. Logo, estando autorizada, e sem a anotação de qualquer evento superveniente à sua emissão, o documento continua válido, e desta maneira, cabível o lançamento do imposto, tal como inicialmente feito pelo autuante.

Desta maneira, discordando dos termos da sua informação fiscal, na qual acatava os argumentos trazidos em sede de defesa, e em homenagem aos princípios da verdade material, legalidade e do contencioso, não acolho a exclusão opinada pelo autuante, e mantenho a infração como procedente.

Em relação à infração 05, cuja acusação diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito, quando da impugnação, o sujeito passivo acostou o mesmo, a saber, Nota Fiscal Avulsa emitida de forma manual por preposto da Secretaria da Fazenda, a qual faz remissão, inclusive, ao número do documento de arrecadação do tributo que propiciaria o uso do crédito fiscal, de acordo com o princípio da não cumulatividade.

Quando da informação fiscal inicial, o autuante acolheu sem ressalvas a prova trazida, e em nome do princípio da verdade material se posicionou favoravelmente à exclusão do valor lançado, o que vem a ser procedimento inatacável, vez que elidida devidamente a acusação, pela apresentação do documento em comento.

Logo, diante de não restar qualquer dúvida a respeito do correto comportamento da empresa no caso em tela, entendo, a exemplo do autuante, ser a infração 05 improcedente.

No que toca à infração 06, diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de energia elétrica, sendo a tese defensiva central a de que possui o direito a tal apropriação, pelo fato da quase totalidade de suas operações serem de exportação, com o que não concorda o autuante.

Inicialmente, observo que tanto a Relatora anterior, como o atual, na busca da verdade material diligenciaram no sentido de apurar o real valor da exação fiscal, de acordo não somente com seus entendimentos, mas, sobretudo, de acordo com o comando normativo, todavia, autuante e diligente não se mostraram colaborativos, tendo o primeiro se recusado a cumprir a diligência como determinado, e o segundo não atendendo ao que foi requerido.

A este respeito esclareço ser necessário se tecer alguns comentários quanto a busca da verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal, a qual se encontra intrinsecamente ligada ao livre convencimento do julgador, e a teoria da prova.

A doutrina, representada por 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 carrear 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”*.

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.

Ou seja: a Carta Magna quis assegurar às partes 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, como visto, 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.

Aqui se 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.

Logo, a análise de tal princípio deve ser realizada à vista dos elementos presentes no processo. E a falta dos demonstrativos que dessem liquidez à autuação, com os ajustes tidos como necessários, é de suma importância para a sua análise, e a ausência dos mesmos, diante da recusa em cumprir a determinação do julgador, quando da diligência determinada, em nada ajuda a acusação fiscal, ao contrário, a prejudica sobremaneira, uma vez que no julgamento existe o dever por parte da autoridade julgadora, de analisar as provas carreadas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa, e não só elas, também aquelas que sustentariam e robusteceriam a acusação fiscal, que no presente caso, simplesmente inexistem.

Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão, é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

O princípio da livre convicção do julgador caminha no sentido de que a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas que devem ter maior ou menor importância no julgamento, motivo pelo qual a ausência de prova por parte de quem acusa como no presente caso, é danosa ao próprio processo.

Tal princípio regula, pois, a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção, tendo ultimamente se travado discussão acadêmica quanto a persistência ou não deste princípio, com a edição do novo Código de Processo Civil de 2015, uma vez ser este, nos termos do artigo 180 do RPAF/99, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal do Estado da Bahia.

Em relação ao cumprimento das diligências, vejamos como a norma regulamentar processual do Estado da Bahia (RPAF/99) determina em seu artigo 131:

*“Art. 131. O preparo do processo compreende as seguintes providências:*

*I - saneamento do procedimento fiscal;*

*II - recebimento e registro do Auto de Infração e da Notificação Fiscal no sistema eletrônico de processamento de dados;*

*III - intimação para pagamento do débito ou apresentação de defesa, se ainda não efetivada pelo autuante;*

*IV - vista do processo ao sujeito passivo ou a seu representante legal, no recinto da repartição, quando solicitada;*

*V - encaminhamento do processo ao autuante ou a outro funcionário fiscal designado pela repartição competente para:*

*a) prestar informação fiscal;*

*b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;*

*VI - prestação de informações econômico-fiscais acerca do sujeito passivo;*

*VII - controle dos prazos para impugnação, recolhimento do débito e outras diligências que devam ser feitas através da Inspeção Fazendária, comunicando imediatamente ao órgão julgador o descumprimento dos prazos fixados pela legislação ou pela autoridade competente;*

*VIII - recebimento das peças de defesa, informação fiscal, recurso e outras petições, bem como das provas documentais, laudos ou levantamentos, e sua anexação aos autos;*

*IX - cumprimento de exames, diligências, perícias e outras determinações do órgão julgador, encaminhando os autos ao funcionário encarregado de sua execução;*

*X - informação sobre a inexistência de impugnação ou de recurso, quando for o caso;*

*XI - organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas;*

*XII - encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento, à DARC para inscrição na Dívida Ativa, ou à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, para homologação do pagamento ou qualquer outro procedimento, conforme o caso”.*

Esclareço que neste caso em comento, o órgão preparador é a própria Inspeção Fiscal.

Tal artigo é complementado pelo 148, do mesmo RPAF/99:

*“Art. 148. As diligências e perícias fiscais **ordenadas** pela autoridade julgadora serão realizadas:*

*I - pelo autuante;*

*II - por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou*

*III - por Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.*

*Parágrafo único. Tratando-se de perícia fiscal, o órgão responsável pela sua realização, ao designar o Auditor que atuará como perito, fará a intimação do assistente técnico do sujeito passivo, se houver, marcando de antemão a data, hora e local onde serão efetuados os trabalhos”. (Grifei).*

Note-se que o comando normativo em relação ao ato do julgador se concentra no verbo “**ordenar**”, ou seja, de sua pertinência, necessidade ou outro aspecto descabe qualquer questionamento, tal qual presente na informação em resposta à diligência solicitada por este relator.

E como o julgamento é colegiado nas duas instâncias administrativas, a decisão pelo encaminhamento do processo em diligência não se apresenta como monocrática, e sim, o entendimento do conjunto dos julgadores, por sua maioria de votos.

Tal procedimento segue, inclusive, o prescrito pelo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiária ao RPAF/99, conforme já firmado acima, se encontra insculpida no seu artigo 180 (*aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil*), uma vez que o seu artigo 370 consagra o chamado “sistema inquisitorial”, no qual o julgador possui amplos poderes de instrução na formação do denominado conjunto probatório, a fim de apurar a versão das partes sobre a verdade, no exercício de sua jurisdição, a qual, como função pública, determina ativa atuação deste no processo, com tal fim, sem o comprometimento da sua atuação e imparcialidade, apenas pautada na busca da verdade material.

Importante, pois, para o deslinde da questão, saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento, e em ocorrendo, quantificá-la. No dizer de Hamilton Castardo, “*no processo administrativo há busca do fato ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele. Busca-se a verdade material, com liberdade de valer-se de qualquer prova, lícita, desde que trasladada para o processo*”. Acrescenta o autor que as vias processuais devem ser percorridas com o objetivo de se trazer ao conhecimento da Administração o fato jurídico objeto do processo tal qual ele ocorreu no mundo real.

Feitas tais considerações, em relação ao crédito fiscal, constato, inicialmente, que a Constituição da República, em seu artigo 155, estabelece:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.*

No seu artigo 155, §2º, na redação da Emenda Constitucional 03, de 1993, remete à Lei Complementar a disciplina do regime do imposto:

*“Art. 155.*

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”

E a Lei Complementar 87/96, cumprindo tal determinação constitucional, assim prevê nos seus artigos 19 e 20:

*“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

A Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000, que deu nova redação ao dispositivo para restringir o direito de creditar o ICMS referente à energia elétrica consumida:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*(...)*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

*c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

Tais disposições, foram, como não poderia deixar de ser, recepcionadas neste Estado através da Lei nº 7.014/96, não pairando qualquer dúvida acerca do direito do contribuinte em se creditar da energia elétrica, quando exportar produtos.

Apenas observo que tal direito não é ilimitado, mas sim, de forma proporcional às saídas, como veremos adiante, em se tratando de empresa comercial, caso da autuada, uma vez que embora alegue praticar industrialização, não vieram aos autos provas em tal sentido.

Na norma regulamentar, os artigos 93 do RICMS/97 e 309 do RICMS/12 assim dispõem, respectivamente:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

*(...)*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais”;*

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:*

*(...)*

*c) comercial, na proporção das operações de saída ou prestações de serviço destinadas ao exterior sobre as saídas ou prestações totais”;*

Chamo a atenção para a expressão contida em ambas as normas “*proporção das operações de saídas*”.

E tal direito não está sendo negado ao contribuinte, muito menos a não cumulatividade.

Assim, em nome da verdade material, procurou ao longo da extensa tramitação do feito, se chegar a essa verdade material, com a exclusão de operações, cujos CFOPs não representam fatos geradores do imposto, a saber, 5.202, 5.203, 5.503, 5.505, 5.902 e 5.905, de acordo com o relatado anteriormente.

E esta foi a maior dificuldade, tendo em vista a inicial negativa do autuante em atender ao quanto determinado na primeira diligência solicitada, até o momento no qual estranho ao feito realizou o expurgo solicitado, após mais de cinco anos da autuação, apresentando planilha demonstrativa, na qual se obteve o valor do crédito do ICMS na entrada de energia proporcional as exportações realizadas pela empresa autuada.

Analisando a mesma, e fazendo testes quanto a sua consistência, verifiquei a sua higidez, motivo pelo qual acato a mesma, registrando que a autuada, cientificada da mesma, não esboçou qualquer manifestação.

Assim, a infração 06 é tida como procedente em parte, no valor de R\$48.421,28, de acordo com o demonstrativo abaixo:

<b>2012</b>	<b>ICMS DEVIDO</b>
FEVEREIRO	R\$ 3.479,80
ABRIL	R\$ 4.949,66
MAIO	R\$ 2.476,32
JUNHO	R\$ 5.601,29
JULHO	R\$ 1.966,32
AGOSTO	R\$ 4.845,98
SETEMBRO	R\$ 574,94
NOVEMBRO	R\$ 3.774,68
DEZEMBRO	R\$ 3.674,12

<b>2013</b>	
JANEIRO	R\$ 6.479,25
JULHO	R\$ 2.541,80
AGOSTO	R\$ 290,03
SETEMBRO	R\$ 2.716,93
NOVEMBRO	R\$ 2.776,25
DEZEMBRO	R\$ 2.253,91
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 48.401,28</b>

Contrariamente ao posto pela defesa, as alterações propostas no lançamento, não se constituem em refazimento da ação fiscal, apenas o seu ajustamento aos fatos reais, em atenção e respeito ao princípio da verdade material que rege com a devida e necessária importância o processo administrativo fiscal.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “*exorbitante*” das multas sugeridas (60% e 100%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um 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.

O professor Roque Antônio Carrazza 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*”.

E 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, independentemente 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 as multas aplicadas na presente autuação foram nos percentuais de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Finalmente, quanto à solicitação 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 (DTE), 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 Estado da 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 e 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, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Desta forma, diante de tudo exposto, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$77.455,56, na forma do seguinte demonstrativo:

Infração 01	R\$ 921,01
Infração 02	R\$ 1.289,27
Infração 03	R\$ 3.438,00
Infração 04	R\$ 23.406,00
Infração 05	R\$ 0,00
Infração 06	R\$ 48.401,28

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269189.1817/14-2**, lavrado contra **AMAGGI & LD COMMODITIES S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$77.455,56**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$54.049,56 e de 100% sobre R\$23.406,00, previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR