

**A. I. Nº - 207140.0005/19-0**  
**AUTUADO - JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.**  
**AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS**  
**ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03/11/2020**

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0104-01/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. É nulo o procedimento fiscal que não indique de forma clara a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e tipificação da multa correlata com a infração cometida. Há insegurança na determinação da infração, bem como cerceamento do direito de defesa. Acolhida a preliminar de nulidade. Auto de infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$1.442. 850, 51, acrescido da multa de 100%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Recolhimento a menor o ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal – dilação de prazo para pagamento de ICMS – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim o seu pagamento.*

Consta na complementação da descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *O contribuinte incluiu indevidamente no benefício fiscal operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 127 a 149). Assinala que se trata de pessoa jurídica que atua no mercado de industrialização, venda e exportação de cafés, dentre outras atividades, conforme previsto em seus atos constitutivos.

Esclarece que em razão das atividades de industrialização de café realizadas a empresa é habilitada no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei Estadual nº 7.980/2001, que concede benefícios quanto ao pagamento e prazo de recolhimento do ICMS relacionado às operações de industrialização de café. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Argui a nulidade do lançamento de ofício. Afirma que são inúmeros os motivos que ensejam a nulidade integral do presente Auto de Infração.

Alega falta de motivação do lançamento.

Explica, em resumo, que para as empresas habilitadas no Programa DESENVOLVE, é permitido o diferimento do lançamento e dilação do prazo de pagamento do ICMS relativo às mercadorias adquiridas para industrialização e para as mercadorias produzidas/industrializadas neste Estado, como é o seu caso.

Salienta que desse modo, as operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização, revenda direta, não estão contempladas com os benefícios do Programa DESENVOLVE.

Observa que o Auto de Infração foi lavrado sob o fundamento de que a empresa incluiu no

cálculo do ICMS apurado com os benefícios do Programa DESENVOLVE, operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização.

Assevera que numa simples análise da apuração do ICMS no Programa DESENVOLVE, inclusive anexada aos autos pelo próprio autuante, verifica-se que as operações de aquisição de mercadorias de terceiros posteriormente revendidas foram sim excluídas do cálculo do ICMS incentivado, o que atesta a improcedência do lançamento fiscal.

Aduz que comparando a planilha de apuração do “ICMS Desenvolve” elaborada pelo autuante com a planilha contendo os valores da apuração realizada pela empresa, conclui-se que os valores das operações de aquisição de mercadorias de terceiros destinadas à comercialização excluídas são os mesmos, o que significa dizer que o autuante concorda com as exclusões efetuadas pela empresa. Neste sentido, apresenta alguns exemplos.

Sustenta que inexistem nos autos qualquer indicação das operações de aquisição de mercadorias de terceiros destinadas à comercialização que teriam sido incluídas indevidamente pela empresa no cálculo do “ICMS Desenvolve”, o que atesta a nulidade do auto de infração.

Em síntese, afirma que a descrição do fato infracional apontado no ato de lançamento tributário, inclusão indevida de operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros no cálculo do ICMS apurado no Programa DESENVOLVE, não se coaduna com as próprias provas juntadas aos autos pelo autuante.

Assevera que o Auto de Infração foi lavrado sem a existência de motivação, diante do fato de que as operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização foram sim excluídas pela empresa do cálculo do Programa DESENVOLVE, informação que é corroborada pela Fiscalização conforme os demonstrativos anexados aos autos. Alega que na constituição do crédito tributário, a Administração Pública deve ser precisa ao indicar os motivos e fatos ocorridos no mundo fenomênico em que incidem os efeitos jurídicos da hipótese normativa, pois tal informação é um dos elementos fundamentais da obrigação tributária e está atrelado ao objeto de tributação, critério material da hipótese tributária.

Frisa que a motivação do lançamento é a exposição dos motivos que determinaram a prática do ato de lançamento e envolve os pressupostos de fato e de direito da exigência fiscal. Acrescenta que pressuposto de fato se refere exatamente à ocorrência do fato no mundo fenomênico.

Aduz que muito embora o pressuposto de fato do Auto de Infração seja “inclusão indevida no cálculo do ‘ICMS Desenvolve’ de operações com mercadorias adquiridas de terceiros destinadas à comercialização”, as informações apresentadas pelo autuante demonstram que inexistem tais divergências, o que demonstra o vício na motivação do lançamento fiscal.

Afirma que se o fato descrito no Auto de Infração não ocorreu, então, este carece de fundamento fático e jurídico e, portanto, deve ser declarado nulo.

Destaca que a ausência de motivação do lançamento fiscal configura cerceamento do direito de defesa, pois sequer é possível identificar e/ou definir exatamente a matéria tributável envolvida no lançamento fiscal.

Consigna que o art. 142 do CTN estabelece que cabe à autoridade fiscal verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Reproduz o referido dispositivo legal.

Acrescenta que a legislação do Estado da Bahia também prevê como um dos elementos essenciais do lançamento fiscal a correta e precisa descrição dos fatos e dos motivos que ensejaram a constituição do crédito tributário. Transcreve o referido dispositivo legal.

No tocante à necessidade de motivação do lançamento reproduz lições de Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé.

Conclusivamente, diz que sendo a motivação elemento essencial da obrigação tributária, os

vícios na sua determinação na realização do ato administrativo de lançamento ensejam a nulidade por vício material.

Alega ainda como causa de nulidade a existência de vício quantitativo do lançamento.

Consigna que demonstrada a nulidade da autuação por vício de motivação, já que inexistem inclusões indevidas de operações com mercadorias recebidas de terceiros destinadas à comercialização no cálculo do ICMS incentivado, questiona-se, então, a que se refere o valor que está sendo exigido no presente caso.

Diz que esse é mais um ponto que enseja a nulidade integral da autuação, haja vista que não pode ser cobrado um tributo sem que haja clareza quanto à acusação fiscal e certeza e liquidez quanto ao montante devido.

Alega que considerando que está comprovado que houve a exclusão de todas as operações com mercadorias recebidas de terceiros destinadas à comercialização no cálculo do ICMS incentivado, desconhece a origem das suscitadas diferenças que ensejaram a exigência do ICMS no presente caso.

Afirma que também não existe rol das operações, ou seja, notas fiscais, que o autuante entende que foram indevidamente incluídas na apuração do “ICMS Desenvolve”, o que impede o exercício ao direito de defesa.

Destaca, como exemplo, os meses de junho e novembro de 2015 e agosto de 2016. Observa que na apuração do “ICMS Desenvolve” excluiu as operações de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros do período no valor total de, respectivamente, R\$47.449,82, R\$102.870,42 e R\$ 311.505,33, como se observa na planilha de apuração do ICMS Desenvolve anexada aos autos pelo autuante.

Salienta que se considerando que a infração imputada refere-se exatamente à inclusão indevida na apuração do “ICMS-Desenvolve de operações com mercadorias de terceiros destinadas à comercialização”, então, no cálculo da fiscalização deveria existir um valor maior de exclusões do que aquele constante no cálculo da empresa; porém, no cálculo do autuante, as operações com terceiros excluídas são as mesmas e no mesmo valor que a empresa realizou.

Observa que muito embora os valores sejam idênticos ao da apuração da empresa, nesses meses é exigido o ICMS no montante de R\$77.144,27, R\$52.742,49 e R\$25.783,54, respectivamente, sendo que a empresa desconhece o motivo de tais cobranças.

Sustenta que o fato é que o valor exigido não condiz e não se relaciona com a infração imputada, o que atesta a necessidade de ser declarado nulo o Auto de Infração.

Neste sentido, invoca e reproduz o art. 129 da Lei n. 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia), bem como, lições de Hugo de Brito Machado.

Afirma que no presente caso há vício no critério quantitativo do lançamento tributário, haja vista que os valores exigidos não se relacionam com o fato infracional que ensejou a exigência fiscal. Diz que há vícios em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente no critério material, ou seja, o que está sendo tributado, conforme exposto no tópico anterior, e no critério quantitativo, isto é, como foi realizado o cálculo da obrigação tributária.

Acrescenta que referidos vícios ensejam a nulidade do lançamento, conforme o entendimento do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), cujos precedentes reproduz.

Conclusivamente, diz que no presente caso, o lançamento foi lavrado sem motivação, pois as mercadorias adquiridas de terceiros destinadas à comercialização foram excluídas do cálculo do “ICMS Desenvolve”, não houve a indicação das operações que supostamente não foram excluídas do cálculo do “ICMS Desenvolve”, além dos valores exigidos não terem relação com a própria infração imputada, sendo de rigor a declaração de nulidade do auto de infração.

Prosseguindo, alega inexistência de provas da acusação fiscal.

Consigna que conforme já adiantado no tópico anterior, a Fiscalização deixou de instruir o lançamento fiscal com provas suficientes para que seja exigido o imposto.

Afirma que não há qualquer indício ou constatação de que a empresa tenha incluído indevidamente tais operações na apuração do ICMS DESENVOLVE. Ou seja, para embasar a exigência fiscal a Fiscalização deveria indicar de forma clara e precisa quais são as operações indevidamente incluídas no cálculo do “ICMS Desenvolve”, no caso notas fiscais de venda de mercadorias de terceiros que constaram no cálculo do ICMS Desenvolve, contudo, não foram apresentados nos autos quaisquer documentos ou informações que permitam a identificação da infração, até porque, conforme já demonstrado anteriormente, todas as operações de revenda foram excluídas do cálculo realizado pela empresa.

Conclusivamente, diz que a autuação deve ser anulada e/ou julgada improcedente por não ter sido instruída com documentos comprobatórios e informações claras, objetivas e precisas dos fatos que ensejaram a acusação fiscal, impossibilitando o exercício pleno ao direito de defesa.

Continuando, alega inexistência de indicação de fundamento legal.

Assevera que além de todas as inconstâncias apresentadas nos tópicos acima, também não houve a indicação de dispositivo legal que fundamente a infração que lhe foi imputada.

Afirma que não pode o autuante exigir o imposto sem que indique um fundamento legal exato e objetivo que permita a subsunção do fato concreto à hipótese legal, bem como, a conclusão de que o débito fiscal seja devido.

Observa que o autuante indicou como infringidos os artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 e art. 1º do Decreto 8.205/02, contudo, da análise de tais dispositivos, verifica-se que todos os dispositivos legais dizem respeito a regras gerais quanto a benefícios fiscais.

Alega que somente podem ser exigidos ICMS e multa desde que exista fundamento jurídico hábil que possibilite a cobrança. Quanto à necessidade de previsão legal, destaca os ensinamentos de Maria Rita Ferragut, cujo teor reproduz.

Conclusivamente, afirma que a ausência de indicação do fundamento legal correto impõe a decretação da nulidade do lançamento fiscal, por caracterizar preterição ao seu direito de defesa.

Sustenta a improcedência do Auto de Infração, com a exclusão de todas as operações com mercadorias adquiridas de terceiros.

Alega que conforme demonstrado, não há como prevalecer a autuação, que deve ser julgada improcedente na medida em que não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS, já que todas as operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização foram excluídas da apuração do “ICMS Desenvolve”.

Reporta-se sobre a multa imposta. Diz ser inaplicável a multa de 100% do imposto devido, prevista no artigo art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, haja vista que em momento algum foi demonstrado de maneira específica que incorreu na prática de fraude, sendo certo que a simples acusação de falta de recolhimento do imposto não é suficiente para exigência da penalidade prevista. Acrescenta que o autuante não trouxe elementos concretos que pudessem justificar a fraude, inexistindo prova efetiva da conduta dolosa que tenha praticado. Assevera que não agiu de forma fraudulenta para sonegar ou fraudar o fisco, ressaltando o conceito de boa-fé de De Plácido e Silva.

Destaca o entendimento do CONSEF, acerca da impossibilidade de aplicação da referida penalidade sem a comprovação de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, nos termos do precedente que reproduz, Acórdão nº 0005-01.13.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- (i) preliminarmente, sejam acolhidas as nulidades arguidas;
- (ii) no mérito, seja julgado improcedente o Auto de Infração;
- (iii) subsidiariamente, seja excluída a penalidade aplicada prevista no artigo art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96, diante da falta de comprovação de conduta fraudulenta praticada.

Protesta pela posterior juntada de documentos não disponíveis para apresentação no momento da impugnação, com fundamento no princípio da verdade material.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.205 a 210). Consigna que o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, entre outros benefícios, concede a dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Acrescenta que com base nesse princípio, para apuração do saldo devedor passível do incentivo faz-se necessário fazer o levantamento das operações de entradas de insumos e das saídas resultantes da produção beneficiada. Diz que do confronto entre o débito fiscal relativo às saídas beneficiadas com os créditos das entradas dos insumos, apura-se o saldo do ICMS sujeitos à dilação de prazo em até 90%, do que exceder ao piso da resolução aprovada pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Observa que as demais operações não beneficiadas ficam sujeitas ao regime de apuração normal do ICMS, nelas se incluindo as operações com mercadorias adquiridas de terceiros destinadas à comercialização.

Reporta-se sobre a arguição de nulidade aduzidas na peça defensiva. Contesta a alegação de que não haveria elementos no Auto de Infração para que a empresa compreenda a autuação aplicada e o que está sendo exigido, além do método utilizado para o cálculo do imposto devido.

Afirma que faltou ao advogado compulsar os autos e verificar que todos os demonstrativos da “AUDITORIA FISCAL – INCENTIVO FISCAL – PROGRAMA DESENVOLVE” encontram-se acostados às fls. 13 a 58, cujas cópias foram entregues ao Contribuinte, conforme recibo acostado à fl. 59.

Sustenta que desse modo, a incompreensão dos demonstrativos não pode ser justificativa para a arguição suscitada.

Salienta que se verificam, claramente, todas as operações de entradas e saídas separadas por CFOP, quadros das operações vinculadas ao projeto e das não vinculadas, apuração dos saldos passíveis do incentivo e dos não passíveis, comparação do ICMS devido com o ICMS recolhido e resultado das diferenças para mais ou para menos.

Diz que com uma singela leitura dos demonstrativos com o acompanhamento das fórmulas matemáticas das células das planilhas, verifica-se a simplicidade dos cálculos efetuados.

No tocante à alegação defensiva de falta de fundamentação, diz que se verifica na peça exordial que os dispositivos infringidos foram os artigos 37 e 38 da Lei 7.014/96, cuja redação reproduz.

Observa que o artigo 37 refere-se às regras de concessão dos incentivos e benefícios fiscais e, o artigo 38, trata das sanções caso as condições dos benefícios não sejam satisfeitas.

Quanto à alegação defensiva atinente às provas, assegura que os cálculos que efetuou refletem o que se encontra previsto no incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, Decretos e Resoluções e que, ao final, restou constatado recolhimento a menos do ICMS por parte do autuado.

No que concerne à alegada falta de motivação, diz que se verifica nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração que os cálculos estão corretos e, ao comparar com os demonstrativos

efetuados pelo autuado verifica-se que a diferença, efetivamente, não está na inclusão das mercadorias adquiridas de terceiros, mas, sim, na exclusão dos créditos relativos aos serviços de transportes, energia elétrica e combustíveis do saldo devedor passível do incentivo fiscal. Acrescenta que tal procedimento resultou na redução indevida do saldo devedor não passível do incentivo – Código de Receita 806.

Aduz que nesse caso, constatado o equívoco na lavratura do Auto de Infração que, segundo diz, não atinge a base de cálculo, o ICMS devido, a infração ou infrator que, na verdade tratou-se de mera indicação inadequada, cabe a reabertura de prazo para que o autuado tenha o direito à ampla defesa assegurado, eliminando-se, assim, o prejuízo alegado.

Diz que nessa esteira, deve-se considerar o ato anulado no que tange à informação de que o ICMS exigido no Auto de Infração tenha decorrido da inclusão das operações de entradas de mercadorias adquiridas de terceiros no benefício do Programa DESENVOLVE, devendo, todavia, a nulidade desta parte da infração imputada ser considerada sem nenhum efeito sobre as outras partes que dela sejam independentes, ou seja, a base de cálculo, o ICMS devido, a infração ou infrator.

Assevera que tal é a compreensão das normas que emanam do CPC/2015, nos artigos 280 a 282, § 1º e § 2º, 283 e parágrafo único, cujo teor reproduz.

Ressalta que restou evidenciado por meio da leitura do parágrafo único, anteriormente citado, que é necessária a reabertura de prazo para que o ato anulado não resulte em prejuízo à defesa do autuado.

Diz que nessa esteira, o prazo de 60 dias deve ser reaberto para que o autuado possa manifestar-se sobre a indicação correta da motivação do lançamento, nos seguintes termos:

*“O contribuinte excluiu indevidamente do saldo devedor passível do incentivo fiscal do Desenvolve as operações relativas ao consumo de energia elétrica, combustíveis e contratações de serviços de transportes de cargas, cujos créditos fiscais foram utilizados indevidamente para dedução do saldo devedor das operações não passíveis do incentivo, reduzindo, assim, o ICMS devido sob o Código de Receita 806.”*

Finaliza a peça informativa consignando que o contribuinte deve ser intimado a apresentar nova defesa, querendo, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data da ciência.

O autuado, cientificado da informação fiscal, se manifestou às 214 a 225. Consigna que a Fiscalização admite expressamente o erro na acusação, apontando, na Informação Fiscal, os fatos infracionais que entendeu terem sido praticado pela empresa e alterando a acusação fiscal.

Afirma o impugnante que, desse modo, demonstrou que o Auto de Infração da forma como lavrado infringiu o artigo 142 do CTN e o artigo 129 da “Legislação do Estado da Bahia”, carecendo de fundamento fático e jurídico, o que invalida o lançamento por falta de seus requisitos legais e dificulta o exercício do seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Acrescenta que além disso, o Auto de Infração é totalmente improcedente, haja vista que não houve, efetivamente, falta de recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia.

Reitera a nulidade do lançamento. Tece amplas considerações sobre a invalidade da autuação.

Afirma que demonstrado que a infração imputada pela Fiscalização não se materializou, mostrando-se à evidência a falta de fundamentação fática e jurídica da autuação, após apresentação da Impugnação inicial tenta o autuante alterar a infração imputada originariamente, aduzindo na Informação Fiscal de fls. 205 a 209 que a empresa teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transportes na apuração do ICMS normal, quando deveria tê-lo feito na apuração do ICMS DESENVOLVE, o que, no entender da Fiscalização, gerou recolhimento a menos do que o devido a título de ICMS normal, no montante de R\$1.442.850,51.

Prosseguindo, alega improcedência do lançamento, por inexistência de falta de recolhimento do imposto.

Salienta que mesmo que se admita a imputação de nova infração, o que admite apenas por respeito à argumentação, não houve falta de pagamento do ICMS.

Sustenta que a infração que tenta ser imputada desta feita pela fiscalização é improcedente, haja vista que o procedimento adotado pela empresa de excluir do cálculo do ICMS sob o regime do Programa DESENVOLVE o montante relativo às operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transporte, não causou falta de pagamento do ICMS, conforme assegura o autuante.

Afirma que a utilização dos créditos fiscais relativos à aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transporte no cálculo do ICMS normal implicou em recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo Programa DESENVOLVE, por não terem sido considerados os créditos previstos nesta sistemática de apuração, de modo que, para apurar eventual falta de pagamento do imposto, o autuante deveria considerar os recolhimentos do ICMS como um todo, ou seja, tanto o ICMS normal como o ICMS DESENVOLVE.

Apresenta a título exemplificativo que no mês de novembro de 2016 a empresa apurou saldo devedor de ICMS no montante de R\$159.509,66 a título de ICMS DESENVOLVE, enquanto, caso tivesse considerado os créditos decorrentes das operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transportes, o montante apurado seria menor, compreendendo R\$86.690,66, conforme planilha que anexa.

Alega que mesmo que fosse legítimo considerar no cálculo do ICMS apurado com base no Programa DESENVOLVE o montante referente às operações de energia elétrica, combustíveis e serviços de transportes, o que admite apenas para argumentar, tal procedimento acarretou prejuízo à empresa, que apurou ICMS em valor maior que o devido no Programa DESENVOLVE e nenhum prejuízo ao erário, uma vez que, se houve pagamento a menor do ICMS normal, houve pagamento a maior do ICMS DESENVOLVE.

Afirma que independentemente da sistemática de recolhimento do imposto, o que se discute nestes autos é o ICMS efetivamente devido ao Estado da Bahia, de modo que é necessário se perquirir qual teria sido o valor correto que deixou de ser recolhido aos cofres públicos com o suposto equívoco cometido pela empresa no aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transportes.

Em síntese, sustenta que falta liquidez e certeza quanto ao crédito tributário, justamente porque a Fiscalização não apurou de forma correta qual seria o valor do imposto que eventualmente deixou de ser pago em virtude do suposto equívoco no tratamento dos créditos fiscais.

Alega que isso decorre do fato de que, considerando que a Fiscalização imputa a esta nova infração o montante devido de ICMS normal em R\$1.442.850,51, os créditos fiscais correspondentes às aquisições de energia elétrica, combustíveis e serviços de transporte apropriados no período correspondem a R\$1.152.263,10, conforme planilha que anexa, de forma que não é possível se chegar ao mesmo número que o autuante, carecendo a nova infração de liquidez, certeza e exigibilidade.

Assevera que por qualquer prisma que se analise a questão, ainda que se considere o recolhimento a menor do ICMS normal e o recolhimento a maior do ICMS DESENVOLVE, constata-se que não é devido ICMS ao Estado da Bahia e, sobretudo, constata-se a liquidez, incerteza e inexigibilidade do crédito tributário, ferindo o artigo 142 do CTN, devendo, desse modo, ser anulado.

Destaca que esta mesma infração, relativa a outro período de apuração, foi objeto de lançamento de ofício, Auto de Infração nº. 207140.0002/16-7, julgado em sessão de julgamento de 16/03/2020, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, em decisão que anulou o lançamento justamente por ter a referida Câmara de Julgamento Fiscal considerado que a Fiscalização constituiu crédito tributário mediante lançamento que padeceu dos mesmos vícios que inquinam o presente lançamento, iliquidez e incerteza, mesmo com a conversão do feito em diligência em duas

oportunidades.

Conclusivamente, diz que outro desfecho não se pode esperar do presente Auto de Infração senão a decretação de sua nulidade ou improcedência.

Finaliza a Manifestação requerendo a nulidade ou cancelamento do Auto de Infração e reiterando os demais termos da Impugnação.

Consta às fls. 232 a 237-v, “Impugnação à Informação Fiscal de fls. 205/208”, na qual o impugnante reitera os termos da Manifestação anteriormente apresentada.

O autuante, cientificado da segunda impugnação apresentada pelo autuado, se pronunciou (fls. 245 a 259). Invoca e reproduz o artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Diz que não se pode olvidar que o próprio RPAF também estabelece no artigo 180 que o CPC deve ser aplicado de forma complementar nos julgamentos dos processos administrativos, inclusive sobre as lides que envolvem arguição de nulidade. Reproduz o referido dispositivo legal.

Salienta que com o advento do CPC/15 houve uma drástica mudança de paradigma em relação às hipóteses de nulidade, quando ficou estabelecido que a autoridade julgadora não mais poderia decretar a nulidade do processo sem que não coexistisse o binômio “**defeito do ato +prejuízo**”.

Sustenta que assim sendo, qualquer defeito, por mais grave que seja, pode ser corrigido, desde que fiquem esclarecidos quem é o infrator, a infração e a exigência imposto pelo agente administrativo, de modo que permita ao sujeito passivo o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Tece amplas e detalhadas considerações sobre o novo CPC/15. Observa a doutrina introduzida pelo novo CPC, denominada como o princípio da “***pas de nullité sans grief***”, ou seja, “***não há nulidade processual sem prejuízo***”. Nesse sentido, invoca e reproduz os artigos 249, § 1º e 250 do novo CPC.

Do mesmo modo, invoca e reproduz os artigos 244, 248, 282, para fundamentar as suas razões atinentes a nulidade do lançamento. Registra que na prática o princípio “***pas de nullité sans grief***”, é amplamente aplicado como pode ser visto nas decisões do STJ e do TRF que apresenta.

Reporta-se sobre as nulidades absolutas e relativas. Observa que para que estas nulidades sejam reconhecidas é necessária a provocação por uma ou ambas as partes do processo, sendo que os princípios aplicados são do prejuízo, da instrumentalidade da forma, da causalidade, da celeridade e do interesse.

Apresenta análises específicas sobre os princípios do prejuízo ou da instrumentalidade das formas e da causalidade.

Consigna que no caso em questão, o ato defeituoso foi declarado de ofício pelo autor da lavratura do Auto de Infração e repetido com a devida correção. Acrescenta que em momento posterior o autuado foi notificado da declaração de nulidade apenas de parte da acusação fiscal que se encontrava viciada e, conforme consta nos autos, o impugnante foi intimado a apresentar nova defesa, no prazo de 60 dias.

Assevera que não houve modificação das características essenciais da obrigação tributária, haja vista que não houve alteração de outros elementos constitutivos do Auto de Infração, tais como: demonstrativos, base de cálculo e o montante do imposto devido. Reproduz a redação original e a redação corrigida.

Observa que apesar de o impugnante haver mantido a arguição de nulidade e contestado a validade da alteração no curso do processo, não indicou o prejuízo à defesa.

Diz que o impugnante demonstrou pleno entendimento da infração imputada e voltou à causa, em pleno exercício ao contraditório e à ampla defesa.



Assinala que esse é o mesmo entendimento do TJ-RS no Agravo de Instrumento, cujos excerto reproduz. Acrescenta que a Súmula 523 do STF consagrou de vez o princípio da “*pas de nullité sans grief*”, em sua tese de repercussão geral que trata da prova do prejuízo do réu.

Conclusivamente, diz que com base na primazia do mérito sobre as formas estabelecidas pelo CPC/15 e pela jurisprudência dos tribunais superiores, que recepcionaram a tese de que “*pas de nullité sans grief*”, a arguição de nulidade deve ser afastada e o Auto de Infração deve ser declarado válido para o julgamento de mérito.

Reporta-se sobre o mérito da autuação.

Consigna que o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, entre outros benefícios, concede a dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Observa que com base nesse princípio, para apuração do saldo devedor passível do incentivo faz-se necessário fazer o levantamento das operações de entradas de insumos e das saídas resultantes da produção beneficiada. Diz que do confronto entre o débito fiscal relativo às saídas beneficiadas com os créditos das entradas dos insumos, apura-se o saldo do ICMS sujeito à dilação de prazo em até 90%, do que exceder ao piso da resolução aprovada pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Observa que as demais operações não beneficiadas ficam sujeitas ao regime de apuração normal do ICMS, nelas se incluindo as operações com mercadorias adquiridas de terceiros destinadas à comercialização.

Sustenta que houve prejuízo ao Erário, haja vista que a parcela do ICMS sem prazo dilatado foi reduzida e o saldo devedor passível do benefício que foi acrescido com a não inclusão dos créditos fiscais relativos à energia elétrica, combustíveis e transportes foi pago antecipadamente com a redução de 90%.

Esclarece que foi feita a apuração do ICMS normal com a exclusão dos créditos fiscais relativos às operações não passíveis do benefício fiscal e com a inclusão nas operações beneficiadas, restando apurado o ICMS normal recolhido a menos.

Aduz que no caso do ICMS DESENVOLVE pago indevidamente, o autuado pode, a qualquer tempo, enquanto não extinto o prazo decadencial, solicitar a repetição do indébito, consoante o artigo 73 da Lei n. 7.014/96, cuja redação transcreve.

Contesta a alegação defensiva atinente a apuração do ICMS como um todo, em face à impossibilidade de adoção de tal procedimento na fiscalização do Programa DESENVOLVE, haja vista que os prazos de quitação são diferentes.

Observa que enquanto o prazo para pagamento do ICMS normal é até o 10º dia do mês subsequente ao da apuração do imposto, o ICMS DESENVOLVE tem o prazo dilatado para 72 meses. Diz que assim sendo, a Fiscalização somente pode apurar a regularidade do ICMS normal, enquanto o contribuinte gozar do benefício de dilação do prazo.

Salienta que além disso, uma vez constituído o crédito tributário, mediante lançamento, e regularmente notificado o sujeito passivo, a autoridade fiscal não mais poderá modificá-lo, por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, consagrado no artigo 145 do CTN, cujo teor reproduz.

Assinala que desse modo, apenas nos casos previstos no art. 149, a Lei autoriza a revisão do lançamento efetuado. Reproduz o referido dispositivo legal.

Aduz que por tais razões, dada as limitações impostas pelos artigos 145 e 149 do CTN, além das características do benefício do Programa DESENVOLVE a compensação pretendida entre o ICMS

normal e o ICMS DESENVOLVE não tem amparo legal.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, Dr. Olival Mariano Júnior, OAB/SP nº.227.499, que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

## VOTO

A acusação fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame refere-se a recolhimento a menos do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal de dilação de prazo para pagamento de ICMS, relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim o seu pagamento.

O autuante consignou adicionalmente à descrição da conduta infracional imputada ao autuado que, *o contribuinte incluiu indevidamente no benefício fiscal operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização.*

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

Sustenta o impugnante a nulidade do Auto de Infração pela existência dos seguintes vícios:

a) falta de motivação do lançamento.

Alega que numa simples análise da apuração do ICMS no Programa DESENVOLVE, inclusive anexada aos autos pelo próprio autuante, verifica-se que as operações de aquisição de mercadorias de terceiros posteriormente revendidas foram sim excluídas do cálculo do ICMS incentivado, o que atesta a improcedência do lançamento fiscal.

Em síntese, afirma que a descrição do fato infracional apontado no ato de lançamento tributário, inclusão indevida de operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros no cálculo do ICMS apurado no Programa DESENVOLVE, não se coaduna com as próprias provas juntadas aos autos pelo autuante;

b) existência de vício quantitativo do lançamento.

Alega que considerando que está comprovado que houve a exclusão de todas as operações com mercadorias recebidas de terceiros destinadas à comercialização no cálculo do ICMS incentivado, desconhece a origem das suscitadas diferenças que ensejaram a exigência do ICMS no presente caso. Sustenta que o fato é que o valor exigido não condiz e não se relaciona com a infração imputada, o que atesta a necessidade de ser declarado nulo o Auto de Infração;

c) inexistência de provas da acusação fiscal.

Afirma que não há qualquer indício ou constatação de que a empresa tenha incluído indevidamente tais operações na apuração do ICMS DESENVOLVE. Ou seja, para embasar a exigência fiscal a Fiscalização deveria indicar de forma clara e precisa quais são as operações indevidamente incluídas no cálculo do “ICMS Desenvolve”, no caso notas fiscais de venda de mercadorias de terceiros que constaram no cálculo do ICMS DESENVOLVE, contudo, não foram apresentados nos autos quaisquer documentos ou informações que permitam a identificação da infração, até porque, conforme já demonstrado anteriormente, todas as operações de revenda foram excluídas do cálculo realizado pela empresa;

No tocante às nulidades arguidas por falta de motivação do lançamento, existência de vício quantitativo do lançamento e inexistência de provas da acusação fiscal, considerando que os fundamentos utilizados pelo impugnante, precipuamente, decorrem do fato de o autuante haver consignado adicionalmente na descrição da infração que *o contribuinte incluiu indevidamente no benefício fiscal operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização*, passo ao exame destas arguições conjuntamente.

Efetivamente, a indicação pelo autuante no Auto de Infração de que a exigência fiscal decorre do fato de o contribuinte ter incluído indevidamente no benefício fiscal operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização, quando, na realidade, a autuação decorreu do fato de o contribuinte ter excluído indevidamente do saldo devedor passível do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE as operações relativas ao consumo de energia elétrica, combustíveis e contratações de serviços de transportes de cargas, cujos créditos fiscais foram utilizados indevidamente para dedução do saldo devedor das operações não passíveis do incentivo, reduzindo, assim, o ICMS devido sob o Código de Receita 806, se constitui como elemento determinante da nulidade do lançamento de ofício em questão, por cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório do autuado.

O impugnante alega, ainda, que o Auto de Infração nº. 207140.0002/16-7 foi julgado em sessão de julgamento de 16/03/2020, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, sendo que a decisão anulou o lançamento justamente por ter a referida Câmara de Julgamento Fiscal considerado que a Fiscalização constituiu crédito tributário mediante lançamento que padeceu dos mesmos vícios apontados no presente Auto de Infração.

De fato, constato que nos termos do Acórdão CJF Nº 0069-12/20, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade do lançamento, atinente à infração 4, constante do Auto de Infração nº. 207140.0002/16-7.

No voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator foi consignado o seguinte:

[...]

*No tocante à Infração 04, julgada nula porque ficou evidente que o fulcro da autuação estava equivocado, já que a falta de retenção do imposto seria motivada pelas prestações sucessivas de transporte e não pela falta de inscrição dos transportadores neste Estado, como indicado na descrição da Infração 04. Saliento que também ficou registrado o equívoco no seu enquadramento legal, que deveria ser o seguinte: Art. 380, II, combinado com o Art. 382, I, Art. 126, II, e Art. 62 do RICMS/97 e Art. 34, III da Lei nº 7.014/96 c/c Art. 98 do RICMS/12. Portanto, foi correta a Decisão recorrida*

A decisão recorrida aduzida no voto acima reproduzido foi originária da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF Nº 0198-03/17, cujos excertos do voto do ilustre Julgador/Relator referente à nulidade da infração 4 reproduzo abaixo:

[...]

*O autuante informou que houve equívoco na capitulação desta infração. As empresas estão inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia e as prestações de serviço ocorreram de forma sucessiva. Entende que a exigência fiscal deve ser mantida porque o autuado deixou de cumprir a obrigação tributária de reter e recolher o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária. Disse que a redação correta é a seguinte: “Deixou de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais”*

*Também informou que o enquadramento legal desta infração para a ser o seguinte “Art. 380, inciso II, combinado com o art. 382, inciso I; art. 126, inciso II e artigo 62 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97; art. 34, inciso III da Lei 7.014/96 c/c art. 98 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12. Com multa aplicada do art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96”.*

*No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando o fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.*

*No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração. Entretanto, na informação fiscal o autuante acusa o cometimento de outra infração, mudando o fulcro da autuação, apresentando outra redação e outro enquadramento legal.*

*Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, observo que tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios, considerando que a irregularidade citada pelo autuante não constou no lançamento original. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção*

posterior.

*É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.*

*O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, no caso em exame, não foi observado o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa.*

*Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.*

*Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, devendo a autoridade competente decidir quanto ao novo procedimento fiscal para exigência do tributo devido a salvo de falhas. Infração nula.*

O exame dos elementos que compõem o presente processo permite constatar que, no presente caso, ocorreu fato semelhante ao descrito no voto acima reproduzido, ou seja, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração, contudo, na Informação Fiscal o autuante acusa o cometimento de outra infração, mudando o fulcro da autuação, apresentando inclusive outra redação na complementação da infração.

Diante disso, adotando os mesmos fundamentos consignados nos Acórdãos acima reproduzidos, a infração é nula.

Nos termos do artigo 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Voto pela **NULIDADE** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **207140.0005/19-0**, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR