

PROCESSO - A. I. N° 278936.0006/19-9
RECORRENTE - NORSA REFRIGERANTES S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0061-02/20-VD
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/11/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0267-12/21-VD

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do ACÓRDÃO 2ª JJF nº 0061-02/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado, lavrado em 28 de junho de 2019, para exigir ICMS no valor de R\$274.808,56, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

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

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

A 2ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração em análise por unanimidade, conforme voto abaixo transscrito.

VOTO

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

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal por meio de Cientificação de Início de Ação Fiscal, através do seu Domicílio Tributário Eletrônico, via mensagem de número 115.911, com data de postagem em 11/04/2019, ciência e

m 29/04/2019, e leitura em 09/05/2019, de acordo com o documento de fl. 04, o qual, inclusive, contém o número da Ordem de Serviço emitida para a realização de tal auditoria (501.597/19).

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

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

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

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

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso, é que abordou o aspecto das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

prejuízo para a parte.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Já a 5ª Turma do mesmo STJ na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG

NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando especificamente de matéria no âmbito tributário, mas de mesma natureza da ora analisada (indeferimento de diligência), assim se manifestou:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso diante do fato de que, como inclusive bem colocado na informação fiscal prestada, o autuante ter verificado

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

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

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

Logo, tendo recebido através de transferências produtos prontos e acabados, não tendo vindo aos autos quaisquer provas de que os mesmos sofreram qualquer processo de industrialização no estabelecimento autuado, a tributação tem que ser normal, quando da comercialização dos mesmos, devendo estas saídas comporem a parcela do imposto não incentivado a ser recolhido pelo contribuinte.

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

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

(...)
II - outorga de isenção”;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“No mérito, o Recorrente condena a metodologia empregada pelo Fiscal de segregar as operações por CFOP’s e não produto a produto, operação a operação, uma vez que tal apuração resulta por desconsiderar produtos que, a despeito de serem comercializados por CFOP’s não vinculados ao benefício, são efetivamente de produção própria, e fazem parte do benefício, como é o caso dos produtos de CFOPs 5.900 e 6.900 (Outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços), que contêm produtos da linha de produção própria do Recorrente, sendo que estes estão desvinculados do benefício.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

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

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

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

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

Por fim, quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões administrativas e judiciais de outros Estados da Federação, as mesmas não fazem coisa julgada no Estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo

qual, não podem ser acolhidos em socorro da defendente. Quanto aos Acórdãos deste CONSEF, da mesma forma, não vinculam o julgador, diante da vigência do princípio do seu livre convencimento motivado, bem como, por dizerem respeito a situações diversas das aqui analisadas.

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

Inconformada com a decisão acima do juízo de piso, a recorrente interpõe Recurso Voluntário reclamando o que segue.

Diz a recorrente que a despeito de atestar a existência de todos os elementos para constituição do crédito tributário, em nenhum momento a instância de origem certifica que a Ordem de Serviço foi entregue à Recorrente, apenas informando que foram oportunizados todos os elementos necessários à comprovação do crédito tributário.

Aponta a recorrente que sem a Ordem de Serviço, a Recorrente não pode averiguar a obediência a todos os requisitos legais para confecção do Auto de Infração.

Salienta que o Decreto nº 7.629/99, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente, cabe ao Auditor demonstrar que agiu dentro do prazo estabelecido na Lei. E a Ordem de Serviço é o documento necessário a essa demonstração.

Menciona que, ao contrário do entendimento do acórdão, o artigo 18 do RPAF é aplicável sim ao caso, pois se tratando de documento essencial à aferição da legalidade da ação fiscal, sem o qual não há como exercer o amplo direito de defesa, a ausência da Ordem de Serviço deve gerar nulidade, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF.

Traz pronunciamentos de juristas.

Aduz que o Autuante não junta ao Auto de Infração a identificação das operações beneficiadas para comprovar que a Recorrente calculou a parcela do incentivo de forma equivocada, apenas apresentando a recomposição das entradas e saídas a partir do CFOP das operações, o que não permite alcançar os erros por ele identificados, já que o benefício foi concedido à Recorrente para fabricação de refrigerante e não por CFOP da operação, em especial porque se pode observar operações registradas em determinado CFOP que não são relativas a refrigerantes fabricados na unidade autuada, bem como se pode observar saídas tributadas de refrigerantes fabricados na unidade autuada, porém registradas em CFOPs diversos de 5.101 e 6.101, (Venda de produção do estabelecimento) ou 5.401 e 6.401 (Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto). Sendo esta a razão principal para o legislador não conceder o incentivo para determinado CFOP, mas para as saídas de determinado produto fabricado na unidade incentivada.

Diz que o produto de fabricação própria pode ser comercializado a partir dos CFOPs 5.900 e 6.900, que podem conter produtos de fabricação própria e produtos não sujeitos ao benefício. Se a acusação se volta a demonstrar erro na identificação na parcela dilatada do ICMS deveria trazer uma recomposição das operações, produto a produto, e não simplesmente considerar o CFOP da operação.

Sinaliza que ao contrário do definido pela instância de origem, a ausência de uma relação produto a produto, operação a operação, prejudica a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Conclui que no caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Traz decisões de tribunais para corroborar com sua tese.

Menciona que a falha acima demonstra que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

A teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados. Acrescenta que o acórdão recorrido despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Recorrente (art. 5º, LV da Constituição).

Impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Recorrente. Por tais razões, está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

Reclama que a instância de origem resultou por acrescer mais um vício no crédito tributário ora rechaçado, ao negar o pedido de perícia esboçado pela Recorrente em sua peça de Impugnação.

Justifica que o autuante não considerou as operações por CFOP, tendo em vista que, por receber em transferência mercadorias que também industrializa, segregou as operações a partir de código dos produtos (produtos que são recebidos em transferência recebem códigos diversos daqueles industrializados). A consideração das operações por CFOP pode gerar o equívoco de se considerar produtos não incentivados como se incentivados fossem, e vice-versa, que foi exatamente o ocorrido no caso do Auto de Infração.

Traz, inclusive, exemplos de operações efetivadas sob os CFOPS 5.102 e 6.102 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros – que, em verdade, operacionalizam produtos vinculados ao incentivo (industrializados), mas que o Auditor considerou como desvinculados do incentivo.

Traz tabelas, sinalizando para os meses em que há o lançamento indevido, indicando a numeração dos itens lançados, valores, CFOP e afirmando os referidos itens são decorrentes da produção da recorrente.

Aponta a recorrente que há nítida divergência de critérios (de um lado, o Autuante recompõe a parcela do benefício a partir do CFOP, de outro, a Recorrente se utiliza da determinação da própria Portaria concessiva, e calcula seu incentivo a partir dos produtos de produção própria), e mais, tendo a Recorrente demonstrado que não houve recolhimento a menor da parcela incentivada, caberia à instância de origem, no mínimo, determinar a realização de perícia.

Justifica ainda que a perícia se faz necessária para esclarecer o que vem sendo defendido pela Recorrente, o fato de que eventuais falhas de classificação no CFOP não devem influenciar o resultado final do incentivo fiscal. Ora a classificação suportada exclusivamente no CFOP é temerária e deve ser revista, em especial porque eventual erro de classificação no CFOP não poderá alterar o conteúdo real das operações, sejam de entrada ou saída. E a única forma de comprovar a temeridade da metodologia aplicada pelo Autuante é a determinação da realização de perícia. Isto porque, ao contrário do que especificado na instância de origem, a Recorrente NÃO está dizendo que inseriu indevidamente produtos não incentivados no cálculo da parcela incentivada. Ao revés, indica que, diante do fluxo de suas operações, o controle mais seguro se faz pela estrita observância dos termos da norma concessiva, calculando-se o incentivo a partir do produto e não do CFOP da operação. Com isso, acabou por presumir uma realidade que não condiz com a situação fática enfrentada pela Recorrente, constituindo crédito tributário por presunção, burlando até mesmo a própria previsão normativa estadual, que impõe a distinção pela fiscalização dos dados indispensáveis à constituição do montante do crédito tributário, apurado com liquidez e certeza (art. 18, “a” e § 1º, RPAF/BA).

Invoca o princípio da verdade material, buscando convencer a necessária conversão do feito em diligência. A Verdade Material apresenta-se como forma de garantia de outros princípios inerentes aos processos administrativos e/ou judiciais, como o Contraditório, a Ampla Defesa e o Devido Processo Legal, podendo ser qualificado como um “sobre princípio” inerente à validade de todos os atos administrativos formalizados no processo fiscal.

Traz jurisprudência.

No mérito afirma que não merece acolhimento a decisão recorrida visto que validaria o procedimento realizado pelo Autuante de considerar as operações por CFOP, e não pelos produtos efetivamente industrializados e/ou comercializados.

Frisa que a Resolução concessiva atribuiu o benefício a partir do produto industrializado. A própria decisão de origem atesta isso a todo momento, indicando que somente os produtos sujeitos à produção própria podem ser computados ao incentivo. Nesse aspecto, considerando que a Recorrente recebe em transferência as mercadorias idênticas às produzidas, como também atestado na decisão e no Auto de Infração, bem como que o benefício deve ser calculado a partir do produto de fabricação própria, e não do CFOP, a forma de cálculo do incentivo que obedece fielmente aos termos concessivos só pode ser compreendida a partir do controle de produção/transferência.

Pelos termos da Portaria, o produto adquirido em transferência de outra unidade não está contemplado no benefício, mesmo que idêntico ao produzido na unidade autuada. E como a Recorrente muitas vezes recebe em transferência produto idêntico ao efetivamente industrializado na unidade beneficiada, o cálculo do incentivo deve ser feito considerando o item, e não o CFOP.

Conclui que eventuais falhas de classificação no CFOP não devem influenciar o resultado final do incentivo fiscal. O que obriga a Recorrente e o Fisco a analisar o conteúdo de cada operação de entrada e de saída. Segregando, assim, as operações de entrada e saída, vinculadas ou não ao incentivo fiscal.

Menciona que, se observado o relatório de notas emitidas para o período autuado, é possível verificar-se nos CFOPs considerados na autuação (5.102 e 6.102), vários produtos submetidos ao incentivo.

Aponta que o referido erro se repete em vários outros CFOP's, que tiveram saídas indevidamente classificadas pelo Fiscal, ora como produção própria, sem que essa tenha havido, ora como revenda, quando se tratam de mercadorias produzidas na unidade industrial autuada (e, portanto, contempladas no incentivo).

Todos esses dados podem ser extraídos do relatório de notas para o CFOP em questão, o qual a Recorrente requer seja oportunizada a juntada posterior, em virtude do tamanho e complexidade.

Esclarece que o erro pode ter sido gerado porque, como indica o próprio Autuante, a unidade autuada realiza atividade mista de industrialização e revenda. O que diferencia o produto revendido daquele industrializado são os códigos dos itens, desconsiderados tanto pelo Auditor, quanto pela instância de origem.

Diz ainda que, ao contrário do defendido pela instância de origem, o critério de distribuição dos créditos conforme, exclusivamente, o CFOP não encontra respaldo na verdade dos fatos, além de não ser determinado no ato concessivo do incentivo, na Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), e no Decreto nº 8.205/2002, que Regulamento do DESENVOLVE.

Por fim, contesta as multas aplicadas. Diz que é inadmissível a imposição de multa desproporcional ao suposto ilícito cometido. Afirma que a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, pelo que se afasta o seu caráter punitivo, transformando-a em arrecadatória.

Traz jurisprudência e doutrinas.

Salienta que as multas, além de atentatórias aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e da capacidade contributiva, não podem ser aplicadas, sendo o que ora requer.

Requer, por último, que seja levado em consideração também o benefício da dúvida, previsto no art. 112, no sentido de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Alexandre de Araújo Albuquerque - OAB/PE nº 25.108.

Este é o relatório.

VOTO

Alega preliminarmente a recorrente, a aplicação do artigo 18, c/c art. 2º, § 1º do RPAF ao presente caso, ante à falta de científicação da recorrente quanto à Ordem de Serviço supostamente emitida junto ao presente Processo Fiscal. Salienta que o referido documento, se trata de documento essencial à aferição da legalidade da ação fiscal, sem o qual, não há como exercer o amplo direito de defesa.

Neste ponto, se observado os documentos integrantes do presente Auto de Infração, é possível concluir que não merece acolhida a preliminar de nulidade arguida pela recorrente. Isto porque, constam presentes todos os pressupostos jurídicos de validade do lançamento no presente lançamento fiscal.

Não se sustenta, portanto, o argumento da recorrente que a suposta ausência da Ordem de Serviço teria impedido o exercício do seu direito de defesa, por não permitir a verificação dos requisitos legais para confecção do Auto de Infração.

Explico, pois, que a lavratura do documento em questão, se trata de uma questão eminentemente de ordem administrativa, cabendo ao setor competente da Inspetoria Fazendária, a análise e a aplicação do procedimento ali sugerido. A ciência ou não do contribuinte quanto ao conteúdo do referido instrumento, não prejudica em nada a defesa do contribuinte.

No mérito e na ótica da recorrente, os recolhimentos do ICMS, junto ao programa DESENVOLVE, foram realizados de maneira correta, e que, pela ausência de elementos que demonstrem e comprovem o contrário, ficou o contribuinte prejudicado no seu direito de defesa, pois o método aplicado pela fiscalização (análise das CFOP's), impediu a verdade material dos fatos.

Importante ressaltar, que a recorrente trouxe em sua peça defensiva regras específicas do Programa DESENVOLVE, citando, inclusive, que apenas o débito gerado em função de saídas incentivadas deve ser considerado. Acrescentou ainda, que o débito decorrente das operações com mercadorias produzidas por terceiros, bem como o débito decorrente da substituição tributária, que não refletem incremento na capacidade produtiva da empresa, não podem ser alcançados pela dilação de prazo prevista no DESENVOLVE.

Neste ponto, se observadas às fls. 20 a 36 do presente PAF, é fácil perceber que o fiscal autuante trouxe o Demonstrativo de Débito do ICMS-DESENVOLVE apurado pelo contribuinte, fazendo constar de forma segregada as ENTRADAS e SAÍDAS INCENTIVADAS, e em coluna específica sob a rubrica "Revenda", os valores que constam expurgados da apuração realizada pelo contribuinte como incentivada.

Ressalto, portanto, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial nas regiões econômicas, assim como promover a integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia.

Operações que não estejam em consonância com o objetivo do Programa, não são alcançadas

pelos benefícios fiscais ali previstos.

Neste ponto, o programa do DESENVOLVE restringe seus incentivos às operações próprias geradas, em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado de cada contribuinte. Ou seja, apenas os débitos gerados em função das vendas dos produtos industrializados pela própria empresa, irão compor o saldo devedor mensal passível de ser incentivado.

Registro ainda, para os impedimentos previstos no nosso ordenamento legal quanto as operações incentivadas. Por exemplo, na hipótese de beneficiamento de produtos em estabelecimentos de terceiros, o valor acrescido relativo à industrialização realizada naquele estabelecimento não se inclui na parcela incentivada para fins de cálculo do benefício do DESENVOLVE. Se observado o que determina o Decreto nº 8205/02, em seu art. 22, nas remessas internas e interestaduais para industrialização, os incentivos do DESENVOLVE somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.

Considerando que o contribuinte inseriu na sua apuração de débito do ICMS incentivado, as operações de venda de mercadorias adquiridas de terceiros, ainda que sejam produtos beneficiados previstos na Resolução, não foram, de fato, produzidos no estabelecimento autuado. Ou seja, não poderia a recorrente aplicar o incentivo sobre as operações de revenda (compra e venda), ainda que a referida comercialização seja relativa aos mesmos itens por ela também fabricados no seu estabelecimento.

Não há no PAF evidências de que a recorrente tenha de fato cometido erro, ao classificar a operação junto à sua escrituração fiscal. A mera alegação, não tem o condão de afastar a imputação ora combatida. Isto posto, entendo que a infração é procedente, pois a análise dos códigos da CFOP é um requisito indispensável para a correta identificação das operações incentivadas ou não incentivadas.

Dessa forma, entendo que as alegações recursais se revelam genéricas, tão somente porque, em que pese as alegações da recorrente, esta não se desincumbiu satisfatoriamente do seu mister de provar que tenha efetivamente incorrido em erro, ao classificar suas operações próprias.

Questiono, por exemplo, se foi trazido aos autos prova incontestável das alegações recursais. Durante os exercícios autuados, há provas de que a recorrente não tenha adquirido de terceiros as referidas mercadorias objeto de comercialização? Isto porque, na hipótese de não ter realizado qualquer operação de aquisição junto a outros estabelecimentos, poderia, de fato, aduzir que as operações lançadas como incentivadas, foram, de fato, objeto de industrialização pela recorrente.

Não obstante o acima mencionado, importante salientar para o método aplicado pelo fiscal autuante, para quantificar as vendas não incentivadas, e lançadas pela recorrente como incentivadas:

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

Produto Fanta Laranja KS C24, código 13, em janeiro 2015 entraram como transferência 140 cx (CFOP 1409), logo sairão como venda de produto adquirida de terceiros 140 cx (CFOP 5102). E assim foi feito para todos os produtos objeto da infração. É um critério lógico, se houve entrada em transferência de produto acabado a saída deste produto só poderá acontecer como produto que não sofreu industrialização no estabelecimento e consequentemente estará fora do benefício fiscal. Foi exatamente desta forma que cheguei as quantidades lançadas no Demonstrativo da Saída Correta - CFOP 5102, podemos observar que os valores das quantidades dos produtos lançadas no Demonstrativo das Entradas CFOP 1409 são exatamente as mesmas quantidades lançadas no Demonstrativo da Saída Correta - CFOP 5102, produto a produto, mês a mês, quantidade a quantidade.”

Não há, portanto, cerceamento do direito de defesa. A infração é clara e permitiu que a recorrente exercesse seu pleno direito de defesa.

A defendente não apresentou qualquer demonstrativo suficiente para contrapor-se aos dados apurados pelo autuante em relação aos cálculos.

Neste sentido, considerando que não há no PAF provas que infirmem o presente lançamento fiscal, caso a recorrente, após o presente julgamento, reúna provas convincentes de que os quantitativos lançados não são compatíveis com a realidade dos fatos, poderá junto ao Controle da Legalidade, e munida das provas necessárias, requerer a presente revisão fiscal.

Por fim, deparo-me com a tese recursal que sinaliza para o caráter confiscatório da multa aplicada na autuação. Para este tópico, merece ser reiterado o comando da decisão proferida pelo Juízo de base, segundo o qual, e de acordo com o art. 167, inciso I do RPAF, é vedado nesse foro administrativo a discussão sobre a matéria em apreço.

Outrossim, e também valendo-me da disposição contida na decisão de primeiro grau, o percentual da multa está em consonância com o ordenamento legal, notadamente o art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Refuto, pois, as razões recursais que sinalizam para o caráter confiscatório da multa.

Saliento que as multas aplicadas são em razão do descumprimento de obrigações principais, e apesar de me alinhar ao entendimento de que são excessivamente altas e desproporcionais, as referidas penalidades têm previsão na lei do ICMS do Estado da Bahia, motivo pelo qual, também mantenho a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão de piso na sua inteireza.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0006/19-9**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$274.808,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS