

A. I. N° - 293872.0003/19-4  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEPCOMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/12/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0187-02.21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Contribuinte não consegue elidir de forma objetiva a acusação fiscal. Rejeitadas as questões preliminares suscitadas. Negado pedido para realização de diligência adicional. Mantida a imposição da multa. Impossibilidade legal de exclusão ou redução. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 11 de junho de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$522.596,63 além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.05.03.** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, ocorrência constatada nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a junho, agosto a dezembro de 2018. Consta a informação do autuante de que: “*A empresa é beneficiária do Decreto 7799/00 e de acordo como o artigo 6º ‘os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias’*”.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 70 a 86, onde, inicialmente, após breve relato dos fatos que ensejaram a autuação, diz não proceder a mesma, devendo os supostos débitos autuados serem integralmente cancelados, pelos seguintes motivos:

- a) é nula, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto 7.629/99, uma vez que as bases de cálculo e alíquotas indicadas nos documentos que acompanham o Auto de Infração não correspondem à descrição da suposta infração, o que implica violação ao artigo 39, inciso IV, alíneas “b” e “c”, do Decreto 7.629/99 e artigo 129, § 1º, inciso IV, da Lei Estadual nº 3.956/81 (Código Tributário Estadual);
- b) ilegal e inconstitucional limitação ao crédito de ICMS em hipóteses diversas das operações isentas ou não tributadas, em razão da não-cumulatividade; e
- c) para apurar a alegada falta de estorno proporcional de créditos da entrada em razão da verificação de saídas contempladas com redução da base de cálculo, o autuante levou em consideração operações de saídas interestaduais, quando, deveriam apenas ser consideradas as saídas internas beneficiadas pela redução da base de cálculo.

Por fim, a multa aplicada na autuação, equivalente a 60% (sessenta por cento) do imposto tido como devido, apresenta nítido caráter confiscatório, em manifesta violação ao que dispõe a Constituição Federal.

Como preliminar, invoca estar o presente lançamento eivado de patente nulidade, o que impõe, portanto, o seu cancelamento, uma vez que o artigo 18 do Decreto 7.629/99 estabelece que são nulos os lançamentos fiscais que não contiverem elementos que determinem, com segurança, a infração autuada, conforme transcrição.

Tal previsão está diretamente relacionada com as garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente previstas pelo artigo 5º, LV, da CF, pois objetiva assegurar, aos acusados em geral, o pleno conhecimento das infrações que lhes estão sendo atribuídas, a fim de que, valendo-se dos meios processuais adequados, possam se insurgir a seu respeito com a apresentação de todas as matérias de defesa cabíveis, argumenta.

Tem a declaração de nulidade do lançamento como necessária, diante da submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa, o que pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo do lançamento tributário, sendo sabido que para que seja possível a realização do direito e a consequente aplicação da norma tributária é imprescindível a expedição do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, reproduzido.

Diz que mediante a expedição desta espécie de ato administrativo é que se dá a formalização do crédito tributário, quando a autoridade tributante, ao declarar a ocorrência em concreto do fato gerador da obrigação tributária, indica os sujeitos da relação jurídica instalada, bem como os termos de sua exigibilidade e desse modo é que, diante da imprescindibilidade da ocorrência do lançamento tributário para a aplicação da norma jurídica tributária, torna-se evidente a importância desse ato administrativo no curso da atividade tributante desenvolvida pela Administração Pública.

Frente a tal constatação, percebe que a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário e isto se justifica pelo fato de que o ato administrativo, a exemplo do lançamento tributário, é o modo de expressão da atividade estatal no exercício da função administrativa. Assim, apresenta-se com características particulares que lhes dão feições próprias, invocando doutrina representada pelo ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Constata, pela simples leitura do Auto de Infração impugnado que não estão presentes os referidos elementos indispensáveis à efetiva caracterização do ato administrativo de constituição da obrigação tributária, notadamente a sua motivação, o que importa sua nulidade de pleno direito, por força da patente usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos dos administrados.

Alega que motivação do ato administrativo consiste na descrição dos motivos de fato ensejadores de sua expedição, bem como na declaração de que estes pressupostos de fato se enquadram na descrição da norma tributária que estabelece a cobrança do específico tributo, sendo que o motivo do ato (acontecimento da realidade fática) se perde no tempo e a notícia que se tem dele se dá pela motivação, a partir do exame das provas apresentadas. É por isso que se pode afirmar que de nada adiantaria a previsão constitucional garantidora aos cidadãos do direito ao contraditório e ampla defesa em processo judicial e administrativo se não lhes fossem conferidos os meios necessários para compreender os fatos que lhe são impostos, para, consequentemente, produzir as impugnações aos atos administrativos ilegais.

Por mais que a autuação impugnada contenha breve descrição da infração supostamente cometida, trata-se de acusação genérica, por meio da qual não é capaz de identificar inteiramente qual a infração cometida, e tendo em vista que a acusação fiscal em debate se refere a supostas

infrações à legislação tributária, por meio da qual estão sendo exigidos valores a título de tributo e multas, o Auto de Infração necessariamente deveria informar com exatidão os elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota) que foram considerados para se efetuar o lançamento de tais valores, aduz.

Copia o teor do artigo 39, inciso IV, alíneas “b” e “c”, do Decreto 7.629/99, assim como do artigo 129, § 1º, inciso IV, do Código Tributário Estadual, arrematando que a partir de uma simples análise do Auto de Infração, constata que a alíquota de imposto indicada, assim como as respectivas bases autuadas não correspondem à descrição da infração.

Aponta existir evidente incongruência entre a descrição da infração supostamente cometida e os correspondentes critérios indicados para a composição dos valores que seriam devidos pela Impugnante, pois de acordo com a infração imputada, teria deixado de realizar o “*estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo*”.

Ou seja: a infração imputada se refere à alegada falta de estorno de créditos da entrada em razão de as respectivas saídas terem sido contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo do imposto. No entanto, a partir da análise dos documentos acostados à autuação e do demonstrativo de cálculo que acompanha a descrição dos fatos, outra não pode ser a conclusão senão a de que os critérios quantitativos informados foram aleatórios, senão vejamos:

Conforme recorte que apresenta, nota a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre bases de cálculos que não encontram qualquer respaldo documental, concluindo pela cobrança de ICMS, sendo, isoladamente considerado, o aludido demonstrativo de cálculo induz à equivocada conclusão de que a Fiscalização teria identificado determinadas operações que, por qualquer razão, não teriam sido levadas à tributação, imputando-lhe o dever de pagar o ICMS acrescido de multa de 60% (sessenta por cento).

Como mero exercício argumentativo, diz demonstrar com o recorte retro que a Fiscalização indica uma base de cálculo de R\$ 167.359,22 (cento e sessenta e sete mil, trezentos e cinquenta e nove reais e vinte e dois centavos) para o mês de janeiro de 2017 e sobre ela aplica a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), sem que nenhum destes critérios quantitativos possuam qualquer respaldo fático ou documental.

Assevera não constarem nos autos qualquer justificativa para a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) indistintamente sobre bases de cálculo aleatórias, cálculo totalmente dissociado da descrição da infração e os critérios de cálculos informados para estorno de crédito.

Por tais razões, reitera que a autuação fiscal se apresenta nula, já que não preenche os requisitos previstos no artigo 39, inciso IV, alíneas “b” e “c”, do Decreto 7.629/99 e artigo 129, § 1º, inciso IV do COTEB.

Salienta que o Auto de Infração, enquanto documento formal pelo qual se imputa o cometimento de infrações que repercutem direta e negativamente sobre o patrimônio do sujeito passivo autuado, o qual passa, inclusive, a responder por penalidades de natureza pecuniária, tem sua validade condicionada à rigorosa indicação dos fatos e dos critérios adotados pela fiscalização para o lançamento.

Havendo falhas em tais elementos, como ocorre no presente caso, resta configurada insegurança na determinação da infração, o que impõe o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal, arremata.

Por esse motivo, conclui ser a autuação fiscal nula de pleno direito.

Em que pese ser possível se concluir que compreendeu as acusações que lhe foram imputadas, estando, inclusive, apresentando esta Impugnação, não se pode negar a existência de víncio grave e insanável na documentação que instruiu a autuação e, muito menos, que esse víncio, se não

impediu, ao menos prejudicou o pleno exercício do direito constitucional de defesa da Impugnante, fato a ensejar a nulidade do Auto de Infração.

Dessa forma, diante do grave vício de motivação do lançamento impugnado e dos vícios insanáveis atinentes aos cálculos dos valores autuados é que se impõe a declaração de sua nulidade absoluta pontua.

Em situações como a examinada, a decretação de nulidade não constitui faculdade da Administração, mas, sem dúvida, dever inerente ao princípio da autotutela dos atos administrativos.

Ademais, a retirada do ordenamento jurídico de lançamento tributário eivado de vício insanável constitui recomposição da situação de legalidade e corolário lógico da aplicação do princípio da supremacia do interesse público, trazendo doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, a respeito.

Portanto, defende que o Auto de Infração ora impugnado deve ser prontamente cancelado em razão da manifesta ausência de motivação e incorreta indicação dos critérios adotados para o lançamento dos valores autuados.

Tece breves considerações sobre o princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurado aos contribuintes de ICMS, esclarecendo ter a Carta Magna outorgado aos Estados e ao Distrito Federal competência para a instituição do ICMS, e, para a apuração do montante a ser recolhido pelos contribuintes, no seu artigo 155, § 2º, inciso I, instituindo o princípio da não-cumulatividade, como transcreve.

Por meio do regime da não-cumulatividade, quis o constituinte evitar a incidência “em cascata” do ICMS, desonerando a cadeia produtiva. O que se faz por operação matemática, mediante a qual o contribuinte deduz do montante devido a título de ICMS em suas atividades o valor do tributo relativo às operações anteriores, alega.

Após invocar e copiar o teor do artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, que estabeleceu apenas duas limitações ao primado da não cumulatividade, nos termos do que disciplina tal diploma, diz ser o ICMS regido pelo princípio da não-cumulatividade, somente sendo possível restringir o aproveitamento de créditos nos casos em que a mercadoria vendida for isenta ou abarcada pela não incidência do imposto.

Estabelecidas essas diretrizes, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição conferiu ao legislador complementar competência para disciplinar a forma pela qual seria posto em prática o princípio da não-cumulatividade, como se infere do artigo 155, inciso XII, alínea “c”, transcreto, pontua.

Lembra que com fundamento nesse dispositivo constitucional, foi editada a Lei Complementar 87/96, que traçou, em âmbito nacional, as diretrizes aplicáveis à consecução do princípio da não-cumulatividade quanto ao ICMS.

A partir do cenário normativo acima descrito, verifica que o princípio da não-cumulatividade é garantia constitucional dos contribuintes, sendo o regime jurídico de sua aplicação disciplinado por meio da LC 87/96, a qual estabelece as normas gerais de caráter nacional que devem ser seguidas por todos os entes competentes para a instituição do ICMS em suas respectivas áreas de competência.

Aponta decorrer disso que, por se tratar de garantia constitucional, a não-cumulatividade não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional. Em outras palavras, o princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS somente é excepcionado naquelas hipóteses taxativamente arroladas pela CF e disciplinadas pelas disposições da LC 87/96, sob pena de subversão ao princípio da hierarquia das leis, trazendo escólio doutrinário de Roque Carrazza a respeito.

Disciplinando a não-cumulatividade, aduz ter o artigo 19, da LC 87/96, ratificado no âmbito infraconstitucional a previsão desse princípio, trazendo disposição semelhante àquela prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso I da CF, consoante reprodução do mesmo.

Já o seu artigo 20, guardando a devida consonância com a CF, estabelece, por sua vez, as estritas hipóteses em que o princípio da não-cumulatividade é excepcionado, sendo o mesmo igualmente transrito.

Observa que de acordo com os dispositivos acima reproduzidos, em se tratando de operações de circulação de mercadorias, os créditos de ICMS correspondentes somente não poderão ser aproveitados e, portanto, devem ser objeto do respectivo estorno caso tenham sido apropriados, nas hipóteses de entradas ou saídas isentas ou não tributadas (não-incidência).

Nesta mesma linha, traz as considerações tecidas no relatório do Acórdão JJF nº 0452-04/04, fazendo referência aos argumentos utilizados em parecer jurídico da PGE/PROFIS, de lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, parte de trecho copiado.

Assim, fora das hipóteses de isenção e não-incidência, o princípio da não-cumulatividade deve ser aplicado de maneira ampla, sendo ilegal e inconstitucional qualquer espécie de limitação ao referido princípio criada pelo legislador infraconstitucional, conclui.

Esclarece ser conhecida empresa que atua no ramo da indústria alimentícia, voltada, principalmente, à fabricação e comercialização de produtos lácteos, tais como iogurtes, bebidas e sobremesas lácteas, e na consecução de suas atividades, industrializa uma série de produtos que saem de sua linha de produção acondicionados em diversos modelos e tamanhos de embalagens. Tais embalagens são remetidas aos diversos estabelecimentos responsáveis pela comercialização dos seus produtos (Centros de Distribuição).

Diz ser um destes Centros de Distribuição e recebe mercadorias em operações de transferência de estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e Ceará. Em linha com o previsto na legislação vigente, tais operações interestaduais estão sujeitas à alíquota de ICMS de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

Após receber as mercadorias em transferência, a cadeia logística prossegue com operações internas e interestaduais, como detalha, e nas operações internas, vende seus produtos para clientes estabelecidos no Estado da Bahia, operações essas que gozam de redução de base de cálculo do ICMS em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), o que resulta em uma carga tributária efetiva de 10,588% (dez inteiros e quinhentos e oitenta e oito milésimos por cento).

Já nas operações interestaduais, comercializa seus produtos para clientes estabelecidos fora do Estado da Bahia com destaque de 12% (doze por cento) de ICMS.

Afirma possuir Termo de Acordo Atacadista com o Estado da Bahia, de modo que faz jus aos benefícios previstos no Decreto 7.799/00, como autorizado pelo Parecer 1.709/2005 (doc. 04).

Considerando o fato de receber mercadorias em operações de remessa entre estabelecimentos com alíquota de ICMS de 10% (dez por cento), estaria sujeita ao correspondente estorno proporcional de créditos da entrada, devendo ainda observar o limite previsto no artigo 6º, devidamente reproduzido, garante.

Como se pode verificar, a suposta infração autuada refere-se à alegada falta de estorno de créditos da entrada em razão de as respectivas saídas internas terem sido contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo do imposto.

Contudo, não obstante a infração em comento esteja restrita às operações internas, o autuante acabou por glosar créditos com base em valores relativos a operações interestaduais, o que evidencia a manifesta improcedência da autuação fiscal por erro na identificação da base autuada e impõe o cancelamento dos correspondentes débitos lançados.

Afinal, como muitas das operações não se tratam de remessas internas contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo, jamais poderiam ter sido consideradas para a realização do estorno proporcional de créditos objeto da autuação.

Fala que sua dificuldade em atestar as suas alegações decorre do fato de inexistir demonstrativo que relate as operações de saída que foram consideradas pela Fiscalização, razão pela qual protesta pela conversão do feito em diligência, nos termos do que autorizam os artigos 123, § 3º e 145, do Decreto 7.629/99.

Pontua no sentido de que, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS ora combatida, o que se admite apenas para argumentar, não poderia lhe ser exigida a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito apropriado em razão de suposta falta de estorno de crédito, afinal, o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Invoca, igualmente, o fato de o artigo 3º do CTN estabelecer ser o tributo uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado, e a severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas.

Diz que a penalidade aplicada no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF, consoante reprodução.

Por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações, e, portanto, deve ser cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório, postula.

Frisa que em não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima, logo, a penalidade deve ser afastada de plano, ou, ao menos, ser reduzida para patamar razoável.

Nos termos do que dispõem os artigos 123, § 3º e 145 do Decreto 7.629/99 (reproduzidos), requer a realização de diligência caso reste demonstrada a existência de erros no lançamento fiscal ou em razão da complexidade da matéria envolvida, ao tempo em que garante ter restado demonstrado não só a complexidade da matéria fática discutida, a qual envolve diversos aspectos específicos da sua atividade comercial, como também a existência de erros no lançamento fiscal.

Diante disso, tem como evidente a necessidade da conversão do julgamento em diligência para que sejam sanados os erros apontados nesta defesa, se colocando à disposição do Fisco baiano para atender às suas necessidades no que tange ao exame de sua escrituração fiscal, nos termos da lei.

Em conclusão, pede seja dado integral provimento à presente, a fim de que sejam cancelados os débitos de ICMS, por ausência da devida motivação, em especial no que tange às bases e alíquotas aplicadas para a apuração dos supostos débitos lançados, o que gerou insegurança na determinação da infração autuada, e caso assim não se entenda, seja dado provimento à Impugnação, para o fim de se cancelar a integralidade dos supostos débitos lançados, tendo em vista a não caracterização da alegada infração autuada.

Subsidiariamente, solicita seja dado provimento à impugnação, a fim de que as multas aplicadas sejam afastadas ou, ao menos, reduzidas a patamar razoável, em razão de seu evidente caráter confiscatório.

Requer, ainda, a conversão do presente feito em diligência, em razão da precariedade da fiscalização que precedeu à lavratura da autuação, bem como em razão da complexidade da matéria fática em discussão.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado e endereço indicados.

Informação fiscal constante às fls. 118 e 119, prestada pelo autuante, esclarece que no mérito, a autuada tenta elidir a ação fiscal alegando que não obstante a infração esteja restrita a operações internas, a fiscalização acabou por glosar créditos com base em valores relativos a operações interestaduais, evidenciando a improcedência da autuação por erro na identificação da base autuada.

Explica ser o autuado beneficiário do Termo de Acordo Atacadista, conforme Decreto 7.799/00, que prevê redução da base de cálculo de 41,176% nas saídas internas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia.

O artigo 6º do referido Decreto, dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º 3-B, 3-D, 3-E e 3-F, não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Pontua que os demonstrativos constantes do feito apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com número da nota fiscal, data, alíquota, base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS e o valor da diferença de estorno.

Após reproduzir o teor do artigo 2º do Decreto 7.799/00, arremata que o mesmo permite que o contribuinte beneficiário possa lançar, no período de apuração, um crédito presumido de 2% no seu Registro de Apuração do ICMS nas operações de saídas interestaduais para compensar o estorno do crédito fiscal exigido no artigo 6º do referido Decreto.

Observando nos Anexos acostados, através dos Registros de Apuração do ICMS de 2017 e 2018, argumenta ter o autuado utilizado, nos ajustes a crédito, o referido crédito presumido nos exercícios fiscalizados.

Dessa forma, opina pela manutenção integral da infração.

O feito foi convertido em diligência em 18/12/2019, com o fito de que autuante, ou estranho ao feito designado pela autoridade competente prestasse a devida informação fiscal, enfrentando e se posicionando em relação aos aspectos defensivos apresentados, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99.

Cumprindo tal determinação, às fls. 129 a 131 o autuante presta nova informação fiscal, na qual explicita, preliminarmente, quanto ao argumento acerca da nulidade da autuação fiscal sob alegação de que a base de cálculo e alíquotas indicadas nos documentos que acompanham o Auto de Infração não correspondem à descrição da infração, que o mesmo não procede. O Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, indica e circunstância pormenorizadamente a legislação infringida não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Informa ser a empresa autuada signatária do Termo de Acordo Atacadista, previsto no Decreto 7.799/00, que reduz a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas em 41,176%, o que resulta em uma carga tributária efetiva do imposto em 10,58%.

Menciona que no artigo 6º, o Termo de Acordo Atacadista determina que: *“Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias”.*

De igual modo, traz copiado o artigo 2º do referido Decreto que prevê: *“O contribuinte signatário do Termo de Acordo poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria”* (Crédito Presumido).

Observa que no Processo Administrativo Fiscal, a irregularidade apurada pelo Fisco é o recolhimento a menor de ICMS, nos exercícios de 2017 e 2018, ocasionado por aproveitamento indevido de créditos do imposto, decorrente da falta de estorno, como determina o § 8º, do artigo. 29 da Lei 7.014/96 e o artigo 6º do Termo de Acordo Atacadista, uma vez que a empresa recebe, em transferência, mercadorias para comercialização de Estados do Nordeste com alíquota de 12% e o Termo de Acordo permite o crédito fiscal máximo de 10%.

Aponta estar o débito fiscal demonstrado nas planilhas constantes do CD anexo à fl. 09, o qual foi entregue ao autuado conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos, à fl. 08 dos autos, tendo sido elaboradas duas planilhas de cálculo, sendo que em uma delas foi apresentado o demonstrativo discriminando mês a mês as operações de entradas interestaduais, consideradas todas as informações dos documentos fiscais e os respectivos créditos fiscais utilizados pela empresa à alíquota de 12%, em contrapartida com o limite de 10%.

Já na outra, consta o quadro resumo dos estornos de crédito devidos em comparação com os valores dos estornos lançados pela empresa nos Registros de Apuração do ICMS, anexos às páginas 18 a 64, resultando nas diferenças dos valores mensais de estorno que foram lançados no demonstrativo de débitos do Auto de Infração.

No exemplo apresentado pelo autuado, em sua peça defensiva, no mês de janeiro de 2017, a empresa deixou de estornar o valor de R\$30.124,66, resultando em uma base de cálculo de R\$167.359,22 a uma alíquota de 18%, arremata.

Dessa forma, entende não poder prosperar a preliminar de nulidade, uma vez que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa.

No mérito, quanto ao argumento de ter sido ferido o princípio da não cumulatividade previsto no artigo 155 da Constituição Federal, não procede, tendo em vista que a redução da base de cálculo do ICMS do qual o autuado é beneficiário, através do Termo de Acordo, na verdade, se configura em uma isenção parcial, havendo, assim, de acordo com o artigo 175, I do CTN, uma exclusão parcial do crédito tributário. No esteio dessa constatação, a redução de base de cálculo se ajusta por completo à dicção do texto normativo inserto no artigo 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Lei Maior.

Quanto a observação defensiva de que para apurar o débito fiscal a fiscalização levou em consideração operações de saídas interestaduais, quando deveriam apenas ser consideradas as saídas internas com redução da base de cálculo, frisa que a infração se refere à falta de estorno do crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, previsto no artigo 6º do Termo de Acordo Atacadista, do qual o autuado é signatário no Estado da Bahia.

Relembra, mais uma vez, que o artigo 2º do Decreto 7.799/00 prevê que o signatário do Termo de Acordo poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria, ou seja, a empresa poderá lançar mensalmente, em seu Livro Registro de Apuração do ICMS o equivalente a 2% do valor do imposto incidente nas operações de saídas interestaduais, à título de crédito presumido justamente para compensar a limitação de 10% de créditos fiscais nas aquisições de mercadorias previsto no artigo 6º do referido Decreto, e como pode ser observado nos Livros Registro de Apuração do ICMS, no Anexo do processo às fls. 18/64, coluna “Ajustes à Crédito”, o autuado lançou o crédito presumido nas saídas interestaduais de mercadorias nos exercícios fiscalizados.

Aduz não encontrar amparo na legislação do imposto a argumentação do autuado, considerando que o próprio Decreto atacadista estabelece condições e requisitos para a sua adesão; as operações interestaduais devem seguir o mesmo rito, no limite da apropriação do crédito fiscal em relação as demais operações de aquisição de mercadorias internamente, fazendo face à redução de base de cálculo em 41,176%, nas operações de saídas do estabelecimento.

Assim, mantém integralmente a infração em comento, encaminhando o feito para julgamento.

Cientificado por meio postal, através de Aviso de Recebimento dos Correios de fl. 133, o contribuinte retorna aos autos se manifestando (fls. 135 a 142), arguindo, após resumir os fatos até então ocorridos, que em cumprimento de diligência solicitada, foi apresentado o seu resultado de fls. 129/131, no qual, em breve síntese, o autuante limitou-se a repisar as razões de autuação anteriormente informadas.

Como questão preliminar, diante da alegação de que não haveria qualquer vício na autuação em comento e que os elementos para identificação e defesa foram devidamente elencados no Auto de Infração, se posiciona que, conforme será demonstrado, tais argumentos não devem prevalecer.

Fala que a acusação fiscal em debate se refere a supostas infrações à legislação tributária, por meio da qual estão sendo exigidos valores a título de tributo e multas, de modo que o Auto de Infração necessariamente deveria informar com exatidão os elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota) que foram considerados para efetuar o lançamento de tais valores.

Da análise do Auto de Infração vislumbra evidente incongruência entre a descrição da infração supostamente cometida e os correspondentes critérios indicados para a composição dos valores que seriam devidos pela Impugnante.

De acordo com a infração imputada, teria deixado de realizar o “*estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo*”.

Vê que a infração imputada se refere à alegada falta de estorno de créditos da entrada em razão de as respectivas saídas terem sido contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo do imposto, entretanto, a partir da análise dos documentos acostados à autuação e do demonstrativo de cálculo que acompanha a descrição dos fatos, outra não pode ser a conclusão senão a de que os critérios quantitativos informados foram aleatórios.

Conforme recorte apresentado, nota que houve a mera aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) sobre bases de cálculos que não encontram qualquer respaldo documental, demonstrando com isso que o valor exigido no Auto de Infração corresponde à cobrança de ICMS sobre operações desconhecidas, e não propriamente na cobrança do ICMS que supostamente teria sido recolhido a menor na proporção do crédito que, no entender fazendário, deveria ter sido estornado.

Registra que na informação fiscal, porém, o autuante limitou-se a repetir o que já está dito na própria infração tributária supostamente cometida: ausência de estorno proporcional equivalente

a 2%, tendo em vista que, apesar da entrada de mercadorias ter sido tributada à alíquota de 12%, nas operações internas haveria redução da base de cálculo o que implicaria na limitação do crédito fiscal ao máximo de 10%.

Ocorre que, ao assim fazê-lo, continua não cumprindo o dever de esclarecer por que o ICMS cobrado decorre da aplicação da alíquota interna de 18%, e de onde vem a origem da base de cálculo utilizada, o que se mostra confuso. Afinal, repete, a autuação decorre da suposta falta de estorno de crédito de 2% na entrada de mercadorias à alíquota de 12%, cujas saídas supostamente teriam sofrido redução da base de cálculo.

Reafirma não constarem nos autos qualquer justificativa para a aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) indistintamente sobre bases de cálculo aleatórias, cálculo totalmente dissociado da descrição da infração e os critérios de cálculos informados para estorno de crédito, e por tais razões, a autuação fiscal se apresenta nula, já que não preenche os requisitos previstos no artigo 39, inciso IV, alíneas “b” e “c” do Decreto 7.629/99 e artigo 129, § 1º, inciso IV do Código Tributário Estadual.

Portanto, o Auto de Infração ora impugnado deve ser prontamente cancelado em razão da manifesta ausência de motivação e incorreta indicação dos critérios adotados para o lançamento dos valores autuados, pugna.

No mérito, diante da argumentação do autuante de que a redução na base de cálculo concedida seria uma isenção parcial, não havendo que se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade, conforme o artigo 155, § 2º, II, “a” e “b” da CF, expõe que tal argumentação não deve prevalecer, visto que a redução da base de cálculo nas operações de saídas é apenas um benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia que não se enquadra nas hipóteses de isenção ou não-incidência para fins do artigo 155, § 2º, II, “a” e “b” da CF.

Ressalta que a redução da base de cálculo, bem como o limite do crédito a ser tomado pela empresa estão previstos em Decreto, ou seja, por meio de norma infra legal está limitando-se o princípio da não-cumulatividade que é constitucional.

Analisa ser o princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS somente excepcionado naquelas hipóteses taxativamente arroladas pela CF e disciplinadas pelas disposições da LC 87/96, sob pena de subversão ao princípio da hierarquia das leis, trazendo, em sustento trecho doutrinário de Roque Antônio Carrazza sobre a matéria.

No que se refere à autuação em si, pontua não terem sido apresentadas novas considerações, mas alega que a autuação abarcaria saídas internas e interestaduais, ao tempo em que esclarece ser o estabelecimento autuado um Centro de Distribuição e recebe mercadorias em operações de transferência de estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e Ceará. Em linha com o previsto na legislação vigente, tais operações interestaduais estão sujeitas à alíquota de ICMS de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

Após receber as mercadorias em transferência, a cadeia logística prossegue com operações internas e interestaduais, a seguir detalhadas:

- Operações internas - vende seus produtos para clientes estabelecidos no Estado da Bahia, operações essas que gozam de redução de base de cálculo do ICMS em 41,176%, o que resulta em uma carga tributária efetiva de 10,588%; e
- Operações interestaduais - vende seus produtos para clientes estabelecidos fora do Estado da Bahia com destaque de 12% de ICMS.

De fato, como consta da autuação fiscal, confirma possuir Termo de Acordo Atacadista com o Estado da Bahia, de modo que faz jus aos benefícios previstos no Decreto 7.799/00, como autorizado pelo Parecer 1.709/2005 (doc. 04).

Considerando receber mercadorias em operações de remessa entre estabelecimentos com alíquota de ICMS de 10%, estaria sujeita ao correspondente estorno proporcional de créditos da entrada, devendo ainda observar o limite previsto no artigo 6º, o qual reproduz.

Verifica-se referir a suposta infração autuada à alegada falta de estorno de créditos da entrada em razão de as respectivas saídas internas terem sido contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo do imposto. Contudo, não obstante a infração em comento esteja restrita às operações internas, acabou por glosar créditos com base em valores relativos a operações interestaduais, o que evidencia a manifesta improcedência da autuação fiscal por erro na identificação da base autuada e impõe o cancelamento dos correspondentes débitos lançados.

Afinal, como muitas das operações não se tratam de remessas internas contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo, jamais poderiam ter sido consideradas pela Autoridade Fiscal para a realização do estorno proporcional de créditos objeto da autuação.

Reitera a inexistência de demonstrativo que relacione as operações de saída que foram consideradas pela Fiscalização, razão pela qual protesta pela conversão do feito em diligência, nos termos do que autorizam os artigos 123, § 3º e 145 do Decreto 7.629/99.

Por fim, no que se refere a multa aplicada de 60% do valor do crédito apropriado em razão de suposta falta de estorno deste crédito, reitera os argumentos da sua Impugnação, em especial que a penalidade aplicada no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV da CF.

Assim, considerando que o preposto fiscal não trouxe aos autos argumentos aptos a afastarem a impugnação apresentada, pugna pela remessa dos autos ao Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) para julgamento, oportunidade em que ratifica todos os seus termos e requer:

- Seja determinada nova conversão do feito em diligência, a fim de que seja apresentado pelo autuante o demonstrativo que relacione as operações de saída que foram consideradas pela Fiscalização, nos termos do que autorizam os artigos 123, § 3º e 145 do Decreto 7.629/99;
- Seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração em tela, seja em razão da nulidade da autuação fiscal, seja em razão da não caracterização da alegada infração autuada;
- Subsidiariamente, seja dado provimento à impugnação, a fim de que as multas aplicadas sejam afastadas ou, ao menos, reduzidas a patamar razoável, em razão de seu evidente caráter confiscatório.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do seu advogado, no endereço indicado.

Em 29/10/2020, o autuante tomou ciência da peça apresentada pelo sujeito passivo (fl. 152), observando não ter sido apresentado nenhum fato novo, além daqueles já postos, sequer nova documentação que pudesse elidir a ação fiscal, se limitando a repetir o mesmo argumento trazido anteriormente.

Assegura que na diligência fiscal foi demonstrado detalhadamente o critério adotado na apuração dos valores, sendo que, neste caso, é dispensada a indicação da base de cálculo específica, conforme determina o artigo 39, inciso IV, alínea "b" do RPAF/99.

Pontua não concordar com os argumentos defensivos, mantendo, integralmente, a infração e os esclarecimentos apresentados às fls. 129 a 132.

Pautado para a sessão de julgamento do dia 15/12/2020, naquela oportunidade, a defesa, de forma contundente voltou a insistir em relação as operações realizadas, especialmente as interestaduais, o que motivou diligência com a determinação de sua intimação para apresentar listagem analítica das operações que asseverou realizar com os produtos arrolados na autuação, para análise e posicionamento do autuante (fls. 157 e 157-v).

Em atendimento à determinação, o autuante, às fls. 162 a 164, informa ser a empresa autuada signatária de Termo de Acordo previsto no Decreto 7.799/00, que abrange operações internas e

interestaduais, e que reduz em seu artigo 1º a base de cálculo nas saídas internas em 41,176%, que resulta em carga tributária de 10,58%, ao passo que no artigo 2º autoriza o contribuinte a lançar como crédito fiscal no período de apuração respectivo, 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.

Resume que para o signatário do Termo de Acordo de Adesão a tal sistemática, a tributação do ICMS nas operações internas fica reduzida para 10,58%, e a carga tributária nas operações interestaduais fica reduzida para 10%.

Menciona, ainda, a vedação prevista no artigo 6º, relativo aos créditos fiscais.

Informa que em cumprimento da diligência, o autuado foi intimado em 06/04/2021, a, no prazo de vinte dias, atender à solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, justificando os valores relacionados no Registro de Apuração do ICMS, na coluna “Ajustes a Crédito”, com a descrição “ICMS Crédito Presumido”, nos anos de 2017 e 2018, constante às fls. 18 a 64 dos autos.

Relata ter a empresa apresentado os documentos que anexa, nas planilhas de 2017 e 2018, todas as suas operações interestaduais de mercadorias, além de confirmar que os créditos fiscais lançados nos Registros Fiscais de Apuração do ICMS, com a descrição “ICMS Crédito Presumido”, se refere ao disposto no artigo 2º do Decreto 7.799/00.

Ante o exposto, assevera não proceder o argumento defensivo de que “*a fiscalização levou em conta na infração operações de saídas interestaduais, quando deveriam apenas ser consideradas saídas internas beneficiadas com redução de base de cálculo*”, uma vez que, conforme exposto, tanto as operações de saídas internas, quanto as operações interestaduais foram beneficiadas com a redução da carga tributária através do Termo de Acordo Atacadista (Decreto 7.799/00).

Aponta que a autuação foi feita exclusivamente pelo levantamento das notas fiscais de entradas de mercadorias, em função da empresa não ter cumprido a determinação do artigo 6º do Decreto 7.799/00 que limita em 10% os créditos fiscais das entradas das mercadorias no estabelecimento, tendo ficado comprovado nos autos, através das planilhas de entradas de mercadorias e nos quadros resumos apensos aos autos, nas fls. 09 a 16, que o autuado efetuou estorno de crédito fiscal a menor de ICMS nos Registros Fiscais da Apuração do imposto, em 2016 e 2017, resultando em ICMS a recolher menor que o devido no período.

Sustenta que a arguição de ter sido ferido o princípio da não cumulatividade não deve prosperar, tendo em vista que a redução de base de cálculo do ICMS do qual o autuado é beneficiário, através do Termo de Acordo, na verdade, se configura isenção parcial, havendo, assim, de acordo com o artigo 175 do CTN, exclusão parcial do crédito tributário.

Finaliza que no esteio desta constatação, a redução de base de cálculo e da carga tributária do imposto se ajusta por completo à dicção do artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Lei Maior.

Quanto a alegação de que a alíquota aplicada no Auto de Infração foi de 18%, esclarece que na infração foi detalhado o critério adotado na apuração dos valores exigidos, sendo que, neste caso, é dispensada a indicação da base de cálculo específica, conforme dispõe o artigo 39, inciso IV, alínea “b” do RPAF/99.

Conclui pela manutenção integral da autuação.

Cientificada por meio do DTE (fls. 167 e 168) em 07/04/2021, a empresa retorna aos autos em 29/04/2021 (fls. 172 a 175), no sentido de apresentar as planilhas de 2017 e 2018, as quais contêm as operações de saídas interestaduais originadas no estabelecimento autuado por meio do link [https://danone-my.sharepoint.com/:p/ana\\_lima3/Eu4JsuvEj2VLvRBPN\\_v2gZAB\\_oZZJOZjwLImUfPaier\\_mQ?e=enprkO2](https://danone-my.sharepoint.com/:p/ana_lima3/Eu4JsuvEj2VLvRBPN_v2gZAB_oZZJOZjwLImUfPaier_mQ?e=enprkO2), e, muito embora as planilhas tragam todas as operações do período é possível segregar

apenas os produtos listados na autuação, bem como o eventual cruzamento de dados entre entradas x saídas internas.

Esclarece que tais valores são referentes ao crédito presumido de ICMS decorrentes do disposto e autorizado pelo artigo 2º do Decreto 7.799/00, visto que, como consta da autuação fiscal, possui Termo de Acordo Atacadista com o Estado da Bahia, de modo que faz jus aos benefícios previstos no Decreto 7.799/00, como autorizado pelo Parecer 1.709/2005 (doc. 04 da Impugnação).

Indica ser o estabelecimento autuado um Centro de Distribuição e recebe mercadorias em operações de transferência de estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e Ceará. Em linha com o previsto na legislação vigente, tais operações interestaduais estão sujeitas à alíquota de ICMS de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

Após receber as mercadorias em transferência, a cadeia logística prossegue com operações internas e interestaduais, a seguir detalhadas:

- Operações internas – Vende seus produtos para clientes estabelecidos no Estado da Bahia, operações essas que gozam de redução de base de cálculo do ICMS em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), o que resulta em uma carga tributária efetiva de 10,588% (dez inteiros e quinhentos e oitenta e oito milésimos por cento); e
- Operações interestaduais - Vende seus produtos para clientes estabelecidos fora do Estado da Bahia com destaque de 12% (doze por cento) de ICMS.

Como se pode verificar, a suposta infração autuada refere-se à alegada falta de estorno de créditos da entrada em razão de as respectivas saídas internas terem sido contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo do imposto.

Contudo, não obstante a infração em comento esteja restrita às operações internas, relata que se acabou por glosar créditos com base em valores relativos a operações interestaduais, o que evidencia a manifesta improcedência da autuação fiscal por erro na identificação da base autuada e impõe o cancelamento dos correspondentes débitos lançados.

Afinal, como muitas das operações não se tratam de remessas internas contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo, jamais poderiam ter sido consideradas por este para a realização do estorno proporcional de créditos objeto da autuação.

Por isso, reiterou em sua manifestação à informação fiscal a inexistência de demonstrativo que relacionasse as operações de saída que foram consideradas pela Fiscalização, razão pela qual a protestou pela conversão do feito em diligência, nos termos do que autorizam os artigos 123, § 3º e 145, do Decreto 7.629/99.

Assim, na expectativa de ter esclarecido o quanto solicitado, requer que os esclarecimentos e documentação sejam recebidos e apreciados, protestando pela sua intimação quanto ao teor de eventual parecer.

No mais, reitera os argumentos da impugnação, bem como das demais manifestações apresentadas e requer seja julgado improcedente o Auto de Infração em tela, seja em razão da nulidade da autuação fiscal, seja em razão da não caracterização da alegada infração autuada.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, na pessoa de seu advogado.

Consta à fl. 185 e 186 Intimação encaminhada para os advogados da empresa autuada, com o resultado da diligência de fls. 162 a 164, com prazo de manifestação de dez dias, o que motivou a empresa a retornar aos autos em 24/05/2021 (fls. 188 a 191), onde após resumir mais uma vez os fatos, refuta o seu cumprimento, vez que reiteradamente tem insistido na apresentação do demonstrativo que relacionasse as operações de saídas que forma consideradas na autuação, para basear a tomada do crédito de 12%, ao invés de 10%.

Insiste na arguição de que os dados tomados como base para a autuação foram aleatórios, o que implicaria em nulidade da infração.

Observa, do recorte do Auto de Infração apresentado, que houve mera aplicação da alíquota interna de 18% sobre bases de cálculo que não encontram qualquer respaldo documental, demonstrando, com isso, que o valor exigido no Auto de Infração corresponde à cobrança do ICMS sobre operações desconhecidas, e não propriamente na cobrança do ICMS que supostamente teria sido recolhido a menor na proporção do crédito que, no entender fazendário, deveria ser estornado.

Relata inexistir nos autos qualquer justificativa para aplicação da alíquota de 18%, indistintamente, sobre bases de cálculo aleatórias, dissociado da descrição da infração e os critérios de cálculo informados para o estorno do crédito.

Repisa ser a infração nula, por não atender ao disposto nos artigos 39, inciso IV, alíneas “b” e “c”, e artigo 129, § 1º, inciso IV do COTEB.

Reiterando os argumentos já expostos nas intervenções anteriores, requer a improcedência do Auto de Infração em tela.

O autuante, em nova intervenção (fls. 201 e 202), basicamente repete os argumentos postos em manifestação anterior, mantendo o lançamento.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador para instrução e julgamento em 01/06/2021, sendo recebido pelo CONSEF em 02/06/2021, e encaminhado para este relator em 29/06/2021 (fls. 204 e 204-v).

Presente na sessão de julgamento a advogada Dra. Natália Lira Lima, OAB/SP 376.830, que em sede de sustentação oral, indicou não haver qualquer fato novo em relação as colocações defensivas já postas, reiterando apenas o fato da inexistência de demonstrativo acerca das saídas consideradas pelo autuante para a autuação.

## VOTO

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

A ação fiscal se iniciou com a transmissão de “Cientificação de Início de Ação Fiscal”, através da mensagem 116.131, do DTE, em 15/04/2019, lida e científica na mesma data, na forma do documento de fl. 06.

Os demonstrativos sobre os quais se sustentam a acusação se encontram na mídia de fl. 09, cuja cópia foi devidamente entregue ao sujeito passivo, de acordo com o recibo de fl. 08, e impresso, de maneira analítica e sintética, ainda que de forma amostral, às fls. 11 a 16.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, 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, razão pela qual se encontram presentes os requisitos de validade quanto ao aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto as preliminares aventadas nas peças defensivas apresentadas, esclareço quanto a existência de vício de motivação ou a sua falta, ser a motivação o elemento que legitima e confere validade ao ato administrativo discricionário. Assim, enunciadas pelo agente as causas

ou motivos em que se pautou para a prática do mesmo, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido.

A motivação faz parte da forma do ato, isto é, integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma, o que vem a se constituir em vício insanável, entretanto, não é o presente caso.

Seria ela, então, a declaração escrita do motivo que determinou a prática do ato, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos autorizadores da prática do ato realmente estão presentes, isto é, de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado. Em suma: a declaração escrita do motivo que levou à prática do ato.

Isso diante do princípio da transparência da administração pública, que deriva do princípio da publicidade, cuja base mediata é o princípio da indisponibilidade do interesse público, uma vez que a motivação integra a formalização do ato administrativo, compreendendo a exposição formal do motivo mediante texto que torne possível identificar os elementos de fato e de direito que autorizam ou exigem a expedição do ato jurídico em apreço.

No momento em que a motivação do ato administrativo preenche todos os requisitos estabelecidos pelo sistema do Direito Positivo para que concretize os valores e princípios jurídicos que a demandam, ela é suficiente para estabelecer um laço de validade entre esse ato jurídico e as normas jurídicas vigentes.

Esse é exatamente o caso em apreço, diante do estabelecimento do laime entre a conduta do contribuinte (recolhimento a menor do imposto) e a determinação legal, na forma dos dispositivos legais e regulamentares mencionados quando da lavratura do Auto de Infração.

Diante da alegada falta de motivação para a autuação, que o fato do contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto aos produtos autuados, o que não é o caso, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento.

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

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, com suas respectivas chaves de acesso, datas de emissão, emissores, mercadorias, valores, e demais dados vitais para identificação de cada um dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados, devidamente entregues ao sujeito passivo, na forma de recibo firmado nos autos.

Também foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo conhecimento.

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

*acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.*

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

- Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*  
*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*  
*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*  
*4- direito de apresentar defesa escrita”*

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

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

Da mesma maneira, não se pode avaliar ter sido violado o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, o qual possui a sua gênese no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que reza: “*ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Em complemento a tal comando, de forma específica, ao abordar o sistema tributário, a Carta Magna, no seu artigo 150, inciso I, veda os Entes Federados: “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”, o que torna tal princípio um dos mais importantes de nosso sistema tributário.

Quanto ao argumento trazido de que seria nulo o feito, diante do fato de que as bases de cálculo e alíquotas indicadas nos documentos que acompanham o Auto de Infração não correspondem à descrição da infração, o que implicaria em violação ao artigo 39, inciso IV, alíneas “b” e “c” do RPAF/99, bem como do Código Tributário Estadual, esclareço que importam para o deslinde da matéria, os valores apurados como devidos à Fazenda Pública, sendo o valor lançado no sistema de lançamento do crédito tributário utilizado pela SEFAZ/BA (SLCT), o qual, a partir dos valores do imposto, aplica a alíquota interna (18%), e a base de cálculo considerando esta, e o valor do imposto.

Tal fato não se constitui em qualquer prejuízo para a empresa autuada, sequer lhe traz qualquer dificuldade para entender e rebater a acusação, ou insegurança quanto aos valores acaso devidos, sequer para conferir os mesmos, a partir dos dados indicados pela fiscalização e disponibilizados em cópia para a mesma, conforme firmado anteriormente.

Neste sentido, veja-se o comando inserido no artigo 39 do RPAF:

“Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

(...)

*b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido". (Grifei).*

E isso foi feito nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e de posse em cópia da autuada.

Por fim, quanto a tese de nulidade do Auto de Infração pela ausência de demonstração de como os dados foram apurados, e que os mesmos seriam aleatórios, esclareço que como relatado, se encontra nos autos na fl. 09, mídia na qual constam, documento a documento, as entradas tomadas como base para a autuação, em planilhas analíticas, com indicação, inclusive, das chaves de acesso de cada documento que serviu de base para a autuação, bem como o valor do imposto tido como devido, para os exercícios de 2017 e 2018, os quais se encontram reproduzidos por amostragem às fls. 11 a 16.

De igual modo, foram acostados aos autos os arquivos da Escrituração Fiscal Digital transmitida pelo sujeito passivo (fls. 18 a 64), correspondente às operações realizadas, lembrando que tais dados são de exclusiva responsabilidade do contribuinte, tanto na sua elaboração, como na transmissão, e fidedignidade dos valores ali constantes.

Daí se percebe claramente não terem sido os cálculos feitos aleatoriamente, como sustenta a defesa, mas lastreados em dados da própria empresa, nos documentos fiscais por ela recebidos e sua respectiva escrituração fiscal.

Quanto ao fato de sustentar o autuado não ter o autuante apresentado demonstrativo que relate as operações de saída que foram consideradas na autuação, esclareço que a acusação se prende a estorno de crédito fiscal, e a autuada facilmente tem condições de verificar as saídas que ela própria efetivou, não somente pelo CFOP de cada operação, como igualmente, pelo fato de que as notas fiscais foram por ela emitidas e escrituradas nos livros fiscais próprios.

Ademais, como bem lembrou o autuante em uma de suas intervenções, a legislação em discussão (Decreto 7.799/00), prevê a adoção de crédito presumido de 2% no Registro de Apuração do ICMS do contribuinte, nas operações de saídas interestaduais, a fim de compensar o estorno do crédito fiscal exigido no artigo 6º do referido Decreto, uma vez que a redução de base de cálculo acordada vale apenas para as operações internas, e através de tal mecanismo, o contribuinte é compensado.

Fato é que não se apresenta como imprescindível para o deslinda da matéria, tal demonstração, além do que convém lembrar, a respeito, o teor do artigo 142 do RPAF/99:

*"Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária".*

Tais argumentos me levam a não acolher as arguições preliminares.

Diante da tese defensiva de ter a autuação levado em consideração operações de saídas interestaduais, quando deveriam apenas ser consideradas as saídas internas beneficiadas pela redução da base de cálculo, se trata de apreciação de mérito, e consequentemente será apreciada em momento próprio.

Em relação ao pedido para realização de adicional diligência/perícia, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas "a" e "b" e II, alínea "a" 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 solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram estribados na escrituração fiscal transmitida pelo contribuinte e documentos fiscais emitidos contra a empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais recebidas e EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contém erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada, se tratando de questão de interpretação jurídica da disposição normativa.

Ademais, a matéria já é sobejamente conhecida e debatida neste Conselho de Fazenda, como se verá adiante, não se apresentando como novel ou desconhecida, estando o entendimento devidamente sedimentado.

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.

Além disso, em sede de instrução processual, o feito foi convertido em duas diligências com o fito de esclarecer aspectos da autuação, conforme anteriormente relatado, sendo oportunizado o afastamento de qualquer dúvida acaso existente quanto ao Auto de Infração.

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 o indeferimento de tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que 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 de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

"INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa,

porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes”.

Cito ainda trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO 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”.*

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com as provas tidas 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, reitero, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

Passo, pois, à análise do mérito. A acusação é falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

O argumento da defesa é o de que não teria sido apresentado demonstrativo acerca das notas fiscais interestaduais consideradas pela autuação, e que o lançamento conteria vícios que entende macular o feito de nulidade, além de estar estribado em operações desconhecidas e acusação genérica, o que já foi analisado, acima, diante dos dados contidos nos demonstrativos de fl. 09, tendo o autuante em suas intervenções, defendido a procedência do lançamento.

O fato de a defesa ter argumentado e participado de todos os atos processuais, analisando a infração, apontando argumentos em sentido contrário à mesma, e, mais uma vez, lembro que a acusação se respaldou em demonstrativos explícitos e detalhados, listando operação a operação, por documento fiscal, com a indicação de chave de acesso respectiva. Logo, diversamente do entendimento defensivo, não se pode considerar a acusação genérica.

De fato, o mencionado Decreto 7.799/00, do qual a autuada é signatária por opção, tendo para isto celebrado Termo de Acordo, junto a Administração Tributária do Estado da Bahia, assim prevê em seu artigo 1º:

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:...”.*

Por seu turno, o artigo 2º, assim dispõe:

*“Art. 2º O contribuinte beneficiado com o tratamento previsto no artigo anterior poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do anexo único deste decreto”.*

Traz, ainda, no bojo de seu artigo 6º que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º -F, não poderão exceder a 10% (dez por

cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, sendo que o artigo 1º determina que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento indicados.

Da intelecção de tais artigos se verifica que, o Decreto em tela propicia saídas com redução de base de cálculo, e que, havendo crédito em valor superior ao do débito, há que ser feito o ajuste, por meio de estorno de crédito, de forma a que o contribuinte não tenha acumulação indevida, pelo fato de pagar um imposto menor na saída, do que aquele apropriado como crédito na entrada, frente ao benefício concedido.

E assim não procedeu o sujeito passivo, o que proporcionou a autuação, nos termos dos já citados demonstrativos integrantes do Auto de Infração.

Para as operações interestaduais, a própria legislação, como bem apontado pelo autuante em suas intervenções, prevê os mecanismos a serem adotados pelos contribuintes que optarem pela adesão à sistemática do Decreto 7.799/00 em tais situações.

Além disso, poderia a mesma, caso constatasse qualquer erro ou equívoco na autuação, que envolvesse valores ou operações, indica-los, para isso tendo sido concedida todas as oportunidades para tal, inclusive a elaboração de demonstrativo analítico de operações interestaduais a serem analisadas pelo autuante, o que não redundou em qualquer redução ou exclusão do documento.

Quanto aos argumentos defensivos, a respeito da redução de base de cálculo e o aproveitamento dos créditos nas operações de aquisição, que ao seu entender iriam em sentido contrário ao da sistemática de não cumulatividade do imposto, esclareço que o STF tem reafirmado posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS), podendo, neste caso, tomar como paradigma a Tese de Repercussão Geral nº 299, de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial.

Posso, ainda, mencionar decisão no julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, com repercussão geral reconhecida.

Tal decisão possui a seguinte Ementa:

*“Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido”. (RE 635688, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe de 12/02/2015 publicado em 13-02-2015).*

Nesta decisão, o relator sustenta que “*Embora usando estrutura jurídica diversa, a redução de base de cálculo e de alíquota têm semelhante efeito prático, pois desoneram no todo ou em parte o pagamento do tributo*” (...) “*Alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota, pode significar adotar um caminho diferente para alcançar um mesmo objetivo, que é eximir o contribuinte do pagamento do tributo, em todo ou em parte*”, finaliza.

Posso, de igual maneira, também mencionar entendimento firmado pelo mesmo STF quando da apreciação de apropriação de crédito fiscal proporcional, em sistema de tributação no qual o contribuinte possa aderir por opção, como na hipótese do Decreto 7.799/00, caso em apreciação neste lançamento: “*IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BASE DE INCIDÊNCIA REDUZIDA – SISTEMA OPCIONAL. Sendo opcional o sistema a envolver base do tributo reduzida, não se tem violência ao princípio da não cumulatividade no que considerado o crédito de forma proporcional*”. (RE 477.323, Relator Ministro Marco Aurélio Melo, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJe publicado em 10/02/2015).

Diante de tal entendimento, desnecessário seria qualquer outro argumento no sentido contrário ao daquele exposto pela defesa, todavia, entendo ainda conveniente reproduzir entendimento da SEFAZ/BA, no Parecer 7.636 GECOT/DITRI, datado de 12/05/2009, o qual deve ser interpretado em seu conteúdo, desprezando o aspecto temporal, bem como por não vincular a autuada, mas servindo de parâmetro para o julgador:

*“Em consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade, o RICMS-BA/97, no artigo 93 assegura aos contribuintes o direito a apropriação do crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização, ressalvando, no § 1º, inciso I, que a utilização do crédito fiscal condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

*Ademais, ao disciplinar a aplicação do benefício fiscal da redução da base de cálculo do imposto, o Regulamento, no artigo 35-A, inciso II, e parágrafo único, estabelece a não apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria quando a saída ou prestação subsequente for reduzida, determinando expressamente o estorno proporcional dos créditos relativos às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, observado, quando estabelecido, o limite de carga tributária e as disposições expressas de manutenção de crédito, quando as mercadorias forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, na forma prevista no artigo 100, inciso II.*

(...)

*Conclui-se que, inexistindo norma expressa de manutenção de crédito, prevalece a vedação de sua utilização no tocante às aquisições de produtos não tributadas ou isentos do imposto, ou beneficiados pela redução de base de cálculo nas saídas subsequentes, na proporção da redução aplicada. Dessa forma, e considerando a inexistência de regra de manutenção para as operações indicadas na petição apresentada, temos que os procedimentos ali descritos não encontram amparo na legislação. Assim sendo, temos que a Consulente não poderá aplicá-los”.*

Surpreende que tal posicionamento ora analisado tenha sido posto pela empresa, uma vez que em julgamento do Auto de Infração 293872.0003/09-7, da lavra do mesmo autuante e que resultou no Acórdão JJF 0271-02/13, julgado em 26/11/2013, tenha sido registrado:

*“Com relação à infração 04, diz que apesar de sua convicção com relação à inconstitucionalidade do estorno de crédito em razão de saídas com redução de base de cálculo, por não se tratar de operação sujeita a não incidência ou isenção como previsto pelo art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, reconhece que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se contrariamente à tese defendida por toda a doutrina, como se observa das lições dos Professores Sacha Calmon, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antônio Carraza, que foram transcritas.*

*Com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução de base de cálculo seria isenção parcial, de modo a autorizar o estorno do crédito nos termos do art. 155, § 2º, II, b, diz que optou por efetuar o pagamento deste valor, com a redução da multa, reservando-se ao direito de pleitear a repetição dos valores pagos na hipótese de o entendimento do Supremo Tribunal Federal vir a ser revertido, alinhando-se com a melhor doutrina”.*

Ou seja, mesmo conhecendo a posição do STF, ainda se insurge contra ela, sustentando argumentos cuja jurisprudência é assente.

Temos, ainda que no presente caso, a resolução da lide depende da análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, quanto a verificação de ter efetuado ou não os estornos de crédito determinados pela legislação, a qual foi buscada de forma incessante no feito.

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

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de direito administrativo. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “*autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram*”.

Para Paulo de Barros Carvalho (A prova no procedimento administrativo tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume, relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

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

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

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

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas

por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

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

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

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

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

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, tendo na instrução processual o feito sido diligenciado mais de uma vez, em tal busca.

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

Todavia, ainda que provocado, o sujeito passivo não trouxe aos autos qualquer elemento probante no sentido de desconstituir a acusação, apenas reiterando seguidamente os argumentos já enfrentados e analisados, sem o condão de conseguir convencer o julgador de que a sua verdade haveria de prevalecer.

Logo, diante de tais fatos e me alinhando aos dados e levantamentos elaborados pelo autuante, mantenho a autuação como posta na exordial.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “*confiscatório*” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, já visto anteriormente, 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 esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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

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

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos 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 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 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, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, 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”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018, assim entendeu:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

7. *Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

8. *Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmaram-se os julgados:*

‘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’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)’.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

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

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido.

Em relação a colocações defensivas quanto a aspectos constitucionais, em relação a legislação do Estado da Bahia, esclareço que na forma do artigo 125, incisos I e III do COTEB, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão pela qual não adentro em sua análise.

Diante das expostas razões explicitadas no presente, tenho o lançamento como procedente.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293872.0003/19-4**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$522.596,63**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso VII, alínea “b”, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR