

A. I. N ° - 232884.0010/19-2
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S.A.
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/12/2021

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0236-04/21-VD

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA NÃO SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Refeitos os cálculos, conforme alegações defensivas, resultando no aumento do valor do débito. Mantido o valor exigido na ação fiscal. Afastadas as preliminares de nulidades. Rejeitado pedido de perícia. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 31/07/2019, traz a exigência de ICMS no valor histórico de R\$324.411,83, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

Infração 01- 03.08.04. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, ocorrência constatada nos meses de julho e agosto de 2014.

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 35/58, e após falar sobre a tempestividade da apresentação da defesa informa que em cumprimento ao § 3º, do artigo 8º do RPAF/99, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais, descrevendo o fato apurado.

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

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

Cita que a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte. Discorre sobre o teor do parágrafo único do artigo 196 do CTN, e do artigo 28 do Decreto 7.629/99 que regem dever os termos de fiscalização ser lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Ressalta não ter o autuante cumprido com as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que não apresentou à empresa, no momento da ciência do lançamento fiscal, a respectiva ordem de serviço, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, bem como inviabiliza a constatação de estar designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado. Observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o artigo 18 do RPAF, por ofensa ao artigo 2º, § 1º também de tal dispositivo, cujo teor copiou.

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

Aponta que não lhe sendo apresentada a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, exime-se de comprovar de que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal. Assim, diante desse fato, pode presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a Ordem de Serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Diz ter conhecimento das operações que considerou como incentivadas e não incentivadas, mas o relatório fiscal não permite a confrontação dessas operações. Com isso, a Impugnante está impedida de apontar o erro da autuação ao considerar ou desconsiderar determina operação como incentivada ou não.

Reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a recomposição apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração. Isso porque, ausente a pormenorizada identificação das operações incentivadas e não incentivadas, fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Transcreve decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), que se pronunciou, em caso análogo.

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

Acrescenta que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o Autuante, no mínimo, apresentar a composição dos valores apresentados, informando operação a operação em que consistiu o erro de cálculo da parcela do benefício. Simplesmente fazer mencionar que a Impugnante incorreu em erro na determinação da parcela sujeita ao benefício não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quanto o raciocínio matemático aplicado sequer confirma o resultado apontado.

Soma-se, ainda, o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que

provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquotas.

Apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido às normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem ao menos especificar a sua origem. E com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à Impugnante (art. 5º, LV, da Constituição).

Informa que o mesmo sentido está o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente.

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

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

Para tanto, apresenta uma recomposição da sua apuração, a partir do CFOP das operações, retirando da parcela incentivada operações com CFOPs que entende não vinculados ao projeto. Entretanto, o levantamento a partir dos CFOPs das operações é temerário, pois o benefício foi concedido aos produtos de fabricação própria, e não pelos CFOPs das operações. E justamente em observância aos termos da legislação a empresa faz o levantamento dos créditos e débitos incentivados a partir dos produtos efetivamente produzidos na unidade incentivada.

Informa que as condições de habilitação da Impugnante ao benefício foram fixadas pela Portaria 69/2006, cujo teor transcreveu e assevera que pelos termos da mesma, o produto adquirido em transferência de outra unidade não está contemplado no benefício, mesmo que idêntico ao produto efetivamente industrializado na unidade autuada. E como a impugnante muitas vezes recebe em transferência o mesmo produto efetivamente industrializado na unidade beneficiada, o cálculo do incentivo deve ser feito considerando o item, e não o CFOP.

Não bastasse, eventuais falhas de classificação no CFOP não devem influenciar o resultado final do incentivo fiscal. O que obriga a Impugnante e o Fisco a analisar o conteúdo de cada operação de entrada e de saída, segregando assim, as operações de entrada e saída, vinculada ou não ao incentivo fiscal.

Ressalta que o incentivo usufruído diz respeito unicamente à linha de produção própria de refrigerantes, industrializada diretamente na unidade ora autuada, e o cálculo do incentivo é feito levando em consideração todos os produtos industrializados naquela unidade autuada.

Indica que para o período autuado, o autuante ao proceder a segregação dos créditos e débitos observando, exclusivamente, o CFOP, deixou de considerar que algumas das operações classificadas, tão somente, a partir do CFOP, quando observado o conteúdo das notas fiscais devem ter sua classificação revista, em especial porque eventual erro de classificação no CFOP não poderá alterar o conteúdo real das operações, sejam de entrada ou saída.

Exemplifica o CFOP 1152 (transferência para comercialização) - mês de julho/2014 onde o fiscal indica que todas as aquisições foram destinadas a revenda, no valor de R\$24.499,68.

Ocorre que constam nesse CFOP créditos vinculados ao benefício conforme relação que apresentou, dizendo ser notório que a empresa não revende, por exemplo açúcar cristal, pois trata-se na verdade de um insumo.

Indica também o CFOP 3949 (Outra entrada de merc. Ou prestação de serv. Não especificada), indicada pelo Fiscal como entrada vinculada ao incentivo, onde constam sob esse CFOP produtos

não vinculados a produção, e que, portanto, não devem integrar a apuração não incentivada.

O mesmo para o CFOP 5910 (Remessa para bonificação, doação ou brinde), que o Fiscal entende vinculado integralmente ao benefício, entretanto a impugnante promoveu saída sob o referido CFOP de produtos que não são da linha de produção própria, cuja relação copiou, e, portanto, desvinculados ao benefício.

Afirma que no mês de agosto são verificados os mesmos erros cujos exemplos apontou e justifica que os erros podem ter sido gerados porque, como indica o próprio autuante, a unidade autuada realiza atividade mista de industrialização e revenda. O que diferencia o produto revendido daquele industrializado são os códigos dos itens pois o mesmo tipo de produto pode ser industrializado ou recebido em transferência, mas com códigos distintos, sendo que o autuante não observa essa divergência de código.

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

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

As coisas são o que são, não importando o CFOP ou qualquer outra classificação atribuída às mesmas. O cálculo do incentivo fiscal deve considerar os limites fixados na legislação. Ou seja, as saídas de refrigerantes de fabricação própria na unidade incentivada, não importando o CFOP.

Entende que o critério de distribuição dos créditos, conforme exclusivamente, o CFOP não encontra respaldo na verdade dos fatos além de não ser determinado no ato concessivo do incentivo, Lei 7.980/2001, que instituiu o DESENVOLVE.

Dessa forma o critério adotado pelo autuante não encontra amparo na legislação e termina por excluir do incentivo operações com refrigerantes de fabricação própria. Pelo que se denota a total improcedência da acusação. Diante de todo o exposto, amparados em dados reais demonstrados as escancaras, garante ser o Auto de Infração insubstancial, não coadunando com a realidade fática.

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

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

No que atinge ao primeiro ponto, cedoço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera, obedeceu estritamente aos termos legais, não tendo incorrido em qualquer infração. Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da empresa, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Indica que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de

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

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

Cita, que, inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do Princípio da Vedação de Confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, consoante transcrição da RE 523471 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010.

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

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

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

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

O autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 85 a 87 transcreve o teor das infrações e em seguida se manifesta em relação a nulidade arguida dizendo em primeiro lugar que a ação fiscal não ultrapassou o prazo previsto no art. 28, § 1º, do Decreto nº 7629/99, o que não impediu a Autuada de exercer seu direito à denúncia espontânea ou qualquer ato que lhe tenha trazido qualquer ônus. Ou seja, o procedimento fiscal foi cumprido dentro do prazo previsto de 90 (noventa) dias. Acaso tivesse ultrapassado esse prazo necessário seria o Termo de Prorrogação de Fiscalização previsto no § 1º, do Artigo 28, do Decreto nº 7629/97, cujo teor transcreveu.

Segundo, à Autuada foi dada a ciência do início da ação fiscal conforme faz prova o registro no seu livro RUDFTO, cópia da página às fls. 09a 11, além da Intimação de fls. 12 do PAF.

No mérito, diz que a defesa argumenta: Primeiro, que classificou sob CFOP 1152 (Transferência para comercialização) mercadorias vinculadas ao projeto, passível de inclusão na base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE, que o Autuante não observou.

No mesmo sentido, saídas de mercadorias sob CFOP 5910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde) e 5949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) não

beneficiadas pelo incentivo fiscal que o Autuante também não observou, por estar atento rigidamente à Instrução Normativa nº 27/2009. Assim, foram acolhidas e retificadas **TODAS** as operações citadas pela Autuada às fls. 48 a 51. Todas as mercadorias foram devidamente regularizadas quanto à sua vinculação ou não ao projeto, passível, portanto, de exclusão da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.

Também foi atendido o seu pleito de não considerar, acertadamente com base na Resolução DESENVOLVE Nº 78/2010, as entradas e saídas da sua filial estabelecida no município de Vitória da Conquista como produção e venda do estabelecimento.

Ou seja, nas entradas das mercadorias recebidas em transferência (mesmo que produza no seu estabelecimento) foram consideradas não vinculadas ao projeto, revenda, assim como as saídas também foram consideradas como não vinculadas ao projeto, revenda.

Tal procedimento é de fácil apuração nos seus registros em função de apresentarem códigos estanques para uma mesma mercadoria; ou seja, mesma mercadoria, porém com código diferente dependendo do local de produção.

Mesmo fato foi considerado quando das entradas oriundas de outras unidades da Federação, como é o caso específico do refrigerante SCHWEPPES CITRUS LT 2X6. Quando oriundo de outro Estado seu código é 316 e 317; e quando produzido no estabelecimento seu código é 1638. É que na ação fiscal o Autuante havia considerado a produção dos estabelecimentos como única. Atribuindo benefício previsto na Resolução DESENVOLVE Nº 78/2010 tanto nas entradas como nas saídas.

Especificamente nas transferências do estabelecimento situado em Vitória da Conquista, o procedimento adotado pelo Autuante pautou-se no fato de que ambos são beneficiados pelo incentivo fiscal DESENVOLVE. Assim, quando das saídas das mercadorias envasadas de um estabelecimento para outro estas são amparadas pelo incentivo fiscal. Principalmente, dado ao fato de que as saídas a título de transferências não se configuram em movimentação econômica nem troca de titularidade das mercadorias.

Destarte, ocorreram sim os equívocos do Autuante quanto às mercadorias com movimentação através dos CFOP's 1152, 2949, 5910 e 5949. Ou seja, o Autuante computou essas movimentações na sua totalidade como vinculadas ao projeto, passível do benefício fiscal.

Outrora, a Autuada detectou a inconsistência e apresentou no âmbito da sua impugnou, imediatamente acolhido e retificados os demonstrativos.

Diz ser desnecessária a realização de diligência, pois foi revisado todo o trabalho na forma requerida pela Autuada, acatando **TODOS** os seus argumentos que foram comprovados.

Quanto a desproporcionalidade da multa diz que não cabe ao Autuante se manifestar. Fato é que, após as devidas retificações, as exigências foram oneradas. Tal fato decorreu, principalmente, devido à exclusão da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE das operações realizadas sob CFOP 5910 e 5949 computadas pelo Autuante, indevidamente, como passíveis do benefício. O mês de julho/14 foi onerado de R\$107.896,31 para R\$196.077,36 e agosto/14 de R\$216.515,52 para R\$340.794,83. Dada à decadência do exercício de 2014, não é possível a lavratura de auto de infração complementar para exigir a diferença apurada. Assim, requer a procedência da ação fiscal.

O autuado se pronuncia às fls.95 a 126 reiterando os argumentos defensivos relacionados aos pedidos de nulidade e no mérito diz que embora o autuante indique a revisão de todas as operações, verifica-se que os novos cálculos incorrem novamente em erros quanto aos débitos e créditos incentivados e não incentivados, o que pode ter levado à equivocada conclusão de majoração.

Diz que a nova composição de cálculos apresenta erros de concepção quanto a classificação de saídas e das entradas como incentivadas/não incentivadas, partindo dos mesmos equívocos incorridos na planilha original.

Cita como exemplo o mês de julho/2014 onde o autuante aloca nas entradas beneficiadas mercadorias que foram objeto de revenda e vice-versa. Cita o CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), onde o autuante indica os valores como produção e revenda de R\$143.492,69 e R\$25.462,61, respectivamente.

Ocorre que para o CFOP indicado consta um quantitativo de produtos não vinculados ao benefício (revenda), o que fez com que o auditor considerasse produtos não incentivados como se incentivado fossem e apresenta relação dos produtos.

Aponta o CFOP 2.101, onde afirma que o autuante considerou produtos não vinculados ao incentivo (revenda, como se de produção fossem divergindo da movimentação real das operações e indica os produtos em que ocorreram as irregularidades.

Indica ainda equívocos relacionados aos meses de julho e agosto de 2014 e afirma ter acontecido em todas as operações supostamente corrigidas pelo autuante, onde se verifica graves erros de concepção sobre as operações vinculadas e não vinculadas ao incentivo.

Ratifica todos os termos da petição inicial acrescidos dos vícios ora apontados.

Reitera o pedido de realização de diligência e perícia e pede a Nulidade/Improcedência do Auto de Infração.

O autuante designado a prestar a Informação Fiscal se pronuncia às fls.131 a 134 dizendo que todas as mercadorias indicadas pelo defensor foram retificadas e cita como exemplo as entradas sob CFOP 1949 da mercadoria código 419 KAPO laranja 200ML C12 e código 1518 C.COLA PET 2,5L C6 RV.

Assevera que todas as demais mercadorias foram retificadas conforme suas alegações, ou seja, segregou-se como mercadoria adquirida para revenda as que recebeu em transferência assim como as que adquiriu de terceiros para revenda. Tanto nas entradas quanto nas saídas.

Como vinculadas às operações incentivadas todas as mercadorias que a autuada tomou crédito fiscal nas entradas e não foram destinadas à revenda. Seja por classificar como matéria prima, material secundário ou embalagens.

Frisa que a autuada cita mercadorias, mas em nenhum momento citou o correspondente documento fiscal, portanto entende que as alegações são meramente protelatórias, sem comprovação e não refletem a verdade.

Lembra que na última coluna da planilha há a referência “R” quando se trata de revenda e “V” vinculada ao projeto.

Rechaça o pedido de realização de diligência e mantém a autuação.

Considerando que o autuado não foi cientificado desta Informação Fiscal, na sessão suplementar realizada em 30/06/2021 decidiu esta Junta de Julgamento Fiscal pela conversão do processo em diligência para que a Inspetoria intimasse o sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação, cópia da Informação Fiscal, fls. 131 a 134, com indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre ela se manifestar, querendo.

O sujeito passivo mais uma vez se pronuncia, fls. 145 a 169, dizendo que na primeira Informação fiscal o autuante regularizou todas as operações devido ao equívoco ocorrido quanto as mercadorias com movimentação através dos CFOPS 1152, 2949, 5910 e 5949, entretanto, após as exclusões das operações realizadas sob o CFOP 5010 e 5949, computadas indevidamente como passíveis de incentivo concluiu pela majoração no mês de julho/2014 de R\$107.896,31 para R\$196.077,36 e no mês de agosto/2014 de R\$216.515,52 para R\$340.794,83, valores que deixou de autuar em virtude da decadência.

Diz que o resultado da Informação Fiscal majorou o ICMS de R\$324.411,83 para R\$536.872,19, cuja diferença não foi exigida em razão da caracterização da decadência.

Contudo, mesmo que não venha a ser exigida entende que a retificação implicou na mudança do

levantamento fiscal, caracterizando na mudança da autuação já constituída. Isto porque o caso em apreço não se enquadra na hipótese em que o legislador autoriza a alteração do lançamento, conforme previsto nos artigos 145, 146 e 149 do CTN, cuja redação copiou.

Acrescenta que se tratando de alterações posteriores ao Auto de Infração com relação a capitulação da infração, base de cálculo ou montante tributável, e que repercutem em desfavor do contribuinte, o Tribunal Administrativo Tributário do estado de Pernambuco (TATE) vem defendendo a lavratura de novo Auto de Infração, conforme decisão daquele órgão julgador cuja Ementa transcreveu.

Conclui que o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo não pode mais ser modificado pela Autoridade Administrativa, sobretudo para aumentar o valor exigido, sob pena de ferir o princípio da legalidade, da segurança jurídica e da ampla defesa.

Nesse sentido transcreve lições da Profª Misabel Abreu Machado Derzi, citando Paulo de Barros de Carvalho e Prof. Aliomar Baleeiro.

Aduz que o presente caso não se cuida de vício formal, mas de erro essencial, pois a Informação Fiscal não buscou superar correções ou omissões do sujeito passivo, mas impor majoração da cobrança, por alteração da metodologia de cálculo, não podendo dessa forma, o contribuinte ser penalizado por erro da máquina administrativa.

Arremata que a conclusão da diligência não procede, sob pena de violar a segurança jurídica, certeza e liquidez do crédito tributário, uma vez que a alteração do lançamento mantém uma cobrança arbitrária e ilegal.

Reitera que a nova composição dos cálculos apresenta erros de concepção quanto a classificação das saídas e das entradas como incentivadas/ não incentivadas, partindo dos mesmos equívocos incorridos na sua planilha original e repete os supostos erros cometidos pela fiscalização contidos na sua manifestação anterior, e finaliza ratificando todos os termos da petição de Impugnação e da primeira manifestação à Informação Fiscal e notadamente o pedido de nulidade/ improcedência do Auto de Infração.

O auditor responsável pela Informação Fiscal se manifesta à fl. 175 afirmando que todos os argumentos defensivos apresentados, apesar de não terem sido acompanhados de provas, foram objeto de apreciação e mantêm todos os termos da Informação anterior.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque, OAB/PE nº 18.598, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O presente Auto de infração versa sobre recolhimento a menos do ICMS devido pela apuração mensal tendo em vistas de erro na determinação do valor da parcela não sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

Preliminarmente, reclama o sujeito passivo que é nula a presente autuação, sob o argumento de que há incerteza no lançamento em tela quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, haja vista a falta de apresentação da Ordem de Serviço indicada no Auto de Infração, presumindo-se que o lançamento foi efetuado fora dos contornos legais para a conclusão da fiscalização.

De início destaco que a Ordem de Serviço é um controle administrativo, não sendo obrigatória a sua apresentação no momento da lavratura do Auto de Infração.

Por outro lado, vejo que o procedimento fiscal se iniciou em 28/06/2019, oportunidade em que o contribuinte foi intimado para apresentar os Livros e Documentos Fiscais conforme se verifica através da “INTIMAÇÃO PARA APRENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS, com data de ciência na

referida data, que atende ao inciso III do art. 26 do RPAF como elemento caracterizador do início da ação fiscal.

O Auto de Infração foi lavrado em 31/07/2019, portanto, decorridos 33(três) dias contados da data de início da ação fiscal. Assim, fica evidenciado que a conclusão do procedimento de fiscalização não ultrapassou o prazo de 90 dias contados a partir do início do procedimento fiscal ocorrido em 28/06/2019, conforme estabelecido no art. 28, § 1º do RPAF/BA, citado pelo sujeito passivo, que a seguir transcrevo:

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

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

(...)

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso."

Depois, ainda que houvesse esgotado o prazo para conclusão da fiscalização sem prorrogação desse prazo, isso não daria causa à nulidade dos autos; nessa hipótese, o sujeito passivo poderia exercer, sendo o caso, o seu direito à denúncia espontânea, nos termos do art. 28, §1º do RPAF BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/1999.

Quanto a alegação defensiva de cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações, vejo que também não procede, posto que foram elaboradas, pelo Autuante, planilhas que contêm todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, e as mesmas foram entregues ao autuado conforme está devidamente comprovado no "Recibo de Arquivos Eletrônicos" que se encontra apensado aos autos às fls. 30 e onde se pode verificar a certificação de sua entrega ao contribuinte conforme comprova a assinatura confirmando o recebimento pelo preposto da empresa, Sra. Paula Cristina Cerqueira Souza.

Assim é que o mesmo compareceu ao processo trazendo planilhas e documentos que ao seu entender elidiria as infrações, prova cabal de ter entendido o teor da autuação, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa, nem restrição ao exercício do contraditório por parte do sujeito passivo, ou insegurança quanto a acusação, razão pela qual rejeito esta preliminar de nulidade.

Alega ainda o Impugnante que não foram apresentados os documentos que respaldam a infração, ficando prejudicada a verificação dos valores apontados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, cerceando o seu direito de defesa e o devido processo legal.

Tal argumento também não pode ser acatado pois todo o levantamento foi efetuado com base nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documentos gerados pela própria autuada, e como dito anteriormente a memória de cálculo da apuração do imposto encontra-se perfeitamente demonstrada nos demonstrativos que respaldam o presente lançamento, os quais foram disponibilizados ao contribuinte.

Em relação ao argumento de que o Autuante teria considerado em seus cálculos para apuração do ICMS em função do Programa Desenvolve, produtos não incentivados como se incentivados fossem, verifico que o Autuante refez os referidos cálculos procedendo às exclusões suscitadas pela defesa.

Portanto, trata-se de incorreção no cálculo do imposto, e não da metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável, conforme disposto no §1º do 18 do RPAF/BA:

Art. 18. São nulos:

[...]

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado, momento em que se manifestou.

Ressalto que o fato do autuante ter apurado valor superior de ICMS ao que foi lançado pelo fisco, ao contrário do que advoga o impugnante, não transmutou a natureza do crédito tributário exigido, o que me leva a não ver motivação, neste sentido, para ser acolhida a arguição de nulidade apresentada, quando da última manifestação do defendant.

Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No mérito, constato que foram observadas as regras contidas da Instrução Normativa nº 27/09, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE).

Assim é que assiste razão ao Autuante quanto ao cálculo do incentivo a partir dos CFOP's para determinação da parcela sujeita a dilação prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia, portanto, não pode ser acatada a alegação da Impugnante de que o levantamento fiscal conteria erro na determinação da parcela incentivada por não relacionar produto a produto, operação a operação já que teria apurado a exação a partir dos CFOP's.

Ademais, observo que atendendo ao pedido formulado pelo Impugnante a fiscalização efetuou os ajustes relacionadas as operações impugnadas no que diz respeito aos CFOPS 1152, 2949, 5910 e 5949, por restar comprovado que a autuada recebe em transferência de suas filiais o mesmo produto industrializado na unidade autuada, sendo que o benefício concedido através da Portaria 69/2006 diz respeito apenas a linha de sua produção própria de refrigerantes, e equivocadamente a fiscalização computou essas movimentações na sua totalidade como vinculadas ao projeto, passível do benefício fiscal.

Também foi atendido o pleito de não considerar as operações de entradas e saídas da sua filial estabelecida no município de Vitória da Conquista como não vinculadas ao projeto.

Mesmo procedimento foi adotado em relação as entradas oriundas de outras unidades da Federação, como é o caso específico do refrigerante SCHWEPPES CITRUS LT 2X6, pois quando oriundo de outro Estado seu código é 316 e 317; e quando produzido no estabelecimento seu código é 1638, enquanto que no lançamento original foi considerada a produção dos estabelecimentos como única.

Dessa forma, foram acolhidas todas as operações indicadas pela autuada e elaborados novos demonstrativos anexados na mídia de fl.88, resultando na alteração do débito no mês de julho/14 de R\$107.896,31 para R\$196.077,36 e agosto/14 de R\$216.515,52 para R\$340.794,83.

O resultado apurado foi objeto de insurgência por parte do autuado, entretanto, como bem pontuou o fiscal estranho ao feito designado a prestar a Informação Fiscal todas às alegações constantes na inicial foram acatadas pela fiscalização, ou seja, foram segregadas como mercadoria adquirida para revenda as que recebeu em transferência, assim como as que adquiriu de terceiros para revenda, tanto nas entradas quanto nas saídas, e como vinculadas à operações incentivadas todas as mercadorias que a autuada tomou crédito fiscal nas entradas e não foram destinadas à revenda, seja por classificar como matéria prima, material secundário ou

embalagens.

Concordo com o opinativo da autuante, pois caberia ao autuado apontar objetivamente os itens que estariam incluídos indevidamente nos mencionados demonstrativos elaborados pela fiscalização com as devidas justificativas e comprovações necessárias, e não reiterar os mesmos argumentos apresentados na inicial, que reitero já foram objeto de análise e devidas exclusões no levantamento inicial.

Dessa forma, como o autuado não apontou objetivamente qualquer equívoco porventura ainda existente nos levantamentos elaborados pela fiscalização, acolho os ajustes efetuados pelo fiscal autuante, devidamente demonstrado nas planilhas inseridas no CD de fl. 88.

No entanto, observo que foi apurado imposto a maior do que o autuado. Como neste momento não se pode alterar o valor do lançamento fiscal, o ICMS a ser exigido deve ser o lançado na ação fiscal.

No que diz respeito a alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158, do RPAF/BA.

Em relação a pretensão do contribuinte de aplicar a decisão mais favorável ao contribuinte entendo ser inaplicável, em razão de inexistir dúvidas em relação a matéria apreciada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232884.0010/19-2, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$324.411,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR