

A. I. Nº - 276890.0007/21-9  
AUTUADO - MARILAN ALIMENTOS S/A  
AUTUANTE - HÉLIO ANTONIO MEDIANO  
ORIGEM - DAT SUL/IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO INTERNET – 05/09/2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0141-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. O autuado era beneficiário de Regime Especial, Parecer nº.4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo 46/00. Referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº. 16.355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida, o autuado continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido. A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada. Entretanto, no presente caso, a autuação é insubstancial, haja vista que no levantamento fiscal levado a efeito pela Fiscalização foi feita a transferência do saldo credor existente no estabelecimento objeto da autuação para outro estabelecimento da mesma empresa, o que resultou na exigência do valor do imposto consignado no Auto de Infração em lide. É certo que a transferência de saldo credor entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte ocorre mediante documentos fiscais e decorre da vontade do próprio Contribuinte, portanto, não podendo ser imposta, ou seja, realizada de ofício. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelo próprio autuante, constatou a inexistência de débito de ICMS em face à utilização de saldo credor. Infração insubstancial. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/06/2021, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 418.830,60, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 002.001.001 - Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.*

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR, recolhendo o imposto devido a título de*

*substituição tributária respectiva - RICMS, art. 289,§ 2º, I – e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo. Após o retorno dos produtos acabados, efetua sua comercialização diretamente e/ou transfere parte dos produtos para serem comercializados no estabelecimento de Simões Filho IE:59.551.573.*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo 46/00, o qual fora revogado através do parecer 16355/2017 mediante ciência em 05/07/2017.*

*Em que pese não mais fazer jus ao tratamento supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos:*

*a) Nas vendas dos biscoitos, destacou o imposto mas não o recolheu, utilizando-se do artifício do estorno indevido do respectivo débito nos seus controles fiscais.*

*b) No cálculo do valor devido pelas respectivas vendas, considerou somente a carga tributária de 12% - ora utilizando a redução na sua base de cálculo ora reduzindo sua alíquota - provocando diferença a menor no cálculo do imposto devido, em desacordo com a legislação vigente.*

*Desta forma foram levantados todos os créditos e débitos das operações da empresa, sendo que os créditos foram repassados integralmente para filial de Simões Filho, conforme demonstrativo anexo, e os débitos de alguns meses estão sendo cobrados neste Auto de Infração.*

Período de ocorrência: 31/12/2018, 31/12/2019 e 31/12/2020.

O autuado, por intermédio de advogadas legalmente constituídas, apresentou Defesa (fls. 111 a 132 – frente e verso). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Esclarece que se trata de pessoa jurídica de direito privado, filial da sociedade Marilan Alimentos S.A., localizada no Município de Vitória da Conquista e tem por principal atividade o comércio atacadista de biscoitos, bolachas e produtos alimentícios em geral. Acrescenta que no que interessa ao presente Auto de Infração, no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, possuía estabelecimento matriz no Município de Marília, Estado de São Paulo, cuja atividade principal era a fabricação e o comércio de produtos derivados de farinha de trigo, especialmente biscoitos.

Assinala que além da Matriz que é estabelecimento industrial, também mantinha duas filiais localizadas na Bahia, a primeira no Município de Vitória da Conquista (“Marilan VC”) justamente a filial objeto da autuação, e a segunda em Simões Filho (“Marilan SF”). Registra que o objetivo principal das duas filiais localizadas na Bahia era essencialmente facilitar a comercialização dos produtos Marilan nos Estados do Nordeste do Brasil.

Diz que dessa forma, no regular exercício das suas atividades, a filial Marilan VC adquiria farinha de trigo de fornecedores localizados em Estados do Sul e do Sudeste do Brasil, os quais não são parte do Protocolo ICMS nº 46, de 22/12/2000, sendo que referido estabelecimento, então, enviava a farinha de trigo adquirida para a Matriz para ser utilizada na industrialização de biscoitos por sua encomenda.

Diz que fisicamente, a farinha de trigo adquirida pela Marilan VC era remetida diretamente para o estabelecimento da Matriz por conta e ordem da filial baiana, portanto, existia apenas a entrada simbólica da matéria prima (farinha de trigo) no estabelecimento da Marilan VC, a qual efetuava a emissão de Nota Fiscal de “Remessa de Mercadorias para Industrialização em outra Unidade da Federação” para a Matriz, com a suspensão do ICMS, conforme disposto no artigo 280, inciso I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012.

Explica que além da emissão do documento fiscal de remessa de produto para industrialização, a Marilan VC efetuava o recolhimento antecipado do ICMS, quando da aquisição da farinha de trigo, nos termos do Protocolo ICMS 46/00 e do artigo 373 do RICMS/BA. Acrescenta que para o recolhimento do ICMS antecipado, a Marilan VC utilizava como base de cálculo o valor da operação de venda realizada pelo seu fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis a ela e da margem de valor agregado determinada pelo Anexo I do RICMS/BA. Destaca que o valor do ICMS a ser

apurado a partir dessa base de cálculo não poderia ser inferior ao valor de referência do imposto, com base no Ato COTEPE/ICMS publicado no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do artigo 373 do RICMS/BA.

Observa que sobre a mencionada base de cálculo incidia o ICMS à alíquota de 12%, sendo possível à Marilan VC se creditar apenas do imposto recolhido pelo seu fornecedor na venda da farinha de trigo com incidência do ICMS à alíquota de 7% nessa transação.

Diz que quando os produtos decorrentes da operação de industrialização por encomenda eram finalizados no estabelecimento da Matriz, eles eram então remetidos para a Marilan VC acompanhados de Nota Fiscal de “Retorno de Industrialização”. Assinala que nos termos do artigo 280, inciso I, do RICMS/BA, o ICMS incidente sobre o valor das matérias primas enviadas para industrialização (farinha de trigo) estaria suspenso, havendo tributação apenas sobre o valor da mão de obra empregada e dos insumos adquiridos pela Matriz.

Observa que o recebimento pela Marilan VC dos produtos fabricados pela Matriz não gerava recolhimento antecipado do ICMS, tendo em vista o seu recolhimento prévio quando da aquisição de farinha pela Marilan VC. Acrescenta que além disso, quando da transferência dos produtos finais para a Marilan SF, a Marilan VC emitia uma Nota Fiscal de “Transferência de Mercadorias”, sem o destaque de qualquer valor de ICMS.

Diz que por fim, quando da venda dos produtos tanto pela Marilan VC quanto pela Marilan SF para os seus clientes, tinha-se a seguinte situação:

(i) vendas para clientes no Estado da Bahia: nos termos do artigo 375, § 1º, do RICMS/BA, os estabelecimentos deveriam destacar o ICMS à alíquota de 12% apenas para fins de crédito do ICMS-ST. Além disso, eles deveriam calcular o ICMS-ST à alíquota de 18%, considerando o valor da operação de venda, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se a margem de valor agregado determinada pelo Anexo I do RICMS/BA. Vale destacar que o valor do ICMS a ser apurado a partir dessa base de cálculo não poderia ser inferior ao valor de referência do imposto estabelecido pela SEFAZ/BA. Além disso, no cálculo do ICMS-ST, era possível descontar o valor do imposto próprio destacado, mas não recolhido, à alíquota de 12%; e

(ii) vendas para clientes em outros Estados: nos termos do artigo 375, § 2º, do RICMS/BA, os estabelecimentos deveriam destacar o ICMS à alíquota de 12% apenas para fins de crédito do ICMS nas operações subsequentes a serem realizadas na Unidade Federada de destino. O referido valor de débito de ICMS era então lançado, a crédito, no Livro Registro de Apuração de

ICMS, com o objetivo de anular o débito.

Aduz que no intuito de facilitar a compreensão das operações acima descritas, apresenta um esquema que resume as transações objeto do presente Auto de Infração.

Conclusivamente, afirma que desse modo, resta plenamente demonstrado que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão de acordo com o disposto na legislação fiscal do Estado da Bahia, razão pela qual não há que se falar em qualquer falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS.

Prosseguindo, sustenta que evidenciará, ainda, que os procedimentos adotados, no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, também tinham como base o próprio entendimento da SEFAZ/BA, explanado em diversos pronunciamentos realizados ao longo dos anos.

Apresenta o que denomina de “**Histórico dos Regimes Especiais negociados com o Estado da Bahia**”.

Diz que conforme explicado acima, desde 1991 instalou um estabelecimento filial no Estado da Bahia especialmente para facilitar a comercialização dos produtos Marilan nos Estados do Nordeste do Brasil, ficando mais próximo do mercado consumidor regional. Inicialmente, o estabelecimento Marilan VC (CNPJ nº 52.034.139/0003-11 e Inscrição Estadual nº 26.961.088) foi instalado na cidade de Salvador, mas posteriormente mudou o seu endereço para Vitória da Conquista, onde encontra-se até hoje.

Consigna que em 2001, a filial Marilan VC passou a adquirir farinha de trigo de fornecedores localizados nos Estados do Sul e Sudeste do Brasil, que não são signatários do Protocolo ICMS 46/00. Entretanto, como esse estabelecimento não possuía estrutura para a industrialização dessa farinha de trigo, pretendia enviar a referida matéria prima para a sua Matriz, localizada em São Paulo, de forma que ela fosse utilizada na industrialização por sua encomenda de biscoitos e bolachas.

Consigna que considerando que a legislação do Estado da Bahia, à época, exigia um Regime Especial para afastar a incidência de ICMS nessa operação de remessa interestadual de produtos para industrialização, a Marilan VC apresentou tal pedido (doc. 06) em 24/09/2001, buscando autorização para realizar operações interestaduais de remessa e retorno de matéria prima (farinha de trigo) para industrialização no seu estabelecimento Matriz, por sua conta e ordem, com suspensão de ICMS, nos termos do artigo 615 do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Aduz que nesse sentido, em 23/10/2001, a SEFAZ/BA emitiu o Parecer nº 4.804/01 (doc. 07), concedendo Regime Especial à Marilan Vitória da Conquista para que este estabelecimento aplicasse a suspensão do ICMS nas remessas de farinha de trigo para industrialização por sua encomenda pelo seu estabelecimento Matriz. Assinala que esse Parecer ainda trouxe detalhes sobre como os fornecedores de farinha de trigo e a própria Marilan VC deveriam proceder nessas operações de remessa e retorno dos produtos para industrialização por encomenda, assim como na venda dos produtos finais.

Registra que referido procedimento pode ser resumido da seguinte forma:

- (i) *Os fornecedores de farinha de trigo deveriam emitir Nota Fiscal de venda, calculando o ICMS a alíquota de 7% em nome do estabelecimento adquirente Marilan VC, com a observação de que a mercadoria seria entregue por conta e ordem no estabelecimento da Matriz;*
- (ii) *Além da nota fiscal de venda, os fornecedores deveriam emitir também uma Nota Fiscal de remessa para o estabelecimento industrial (Matriz), sem destaque do ICMS, por conta e ordem da Marilan VC, fazendo referência no corpo da mesma à Nota Fiscal de venda;*
- (iii) *A Marilan VC, na entrada simbólica da farinha de trigo deveria antecipar o valor do ICMS devido para o Estado da Bahia, nos termos do artigo 506-A do RICMS/97 (atual artigo 373 do RICMS/BA). Esse recolhimento englobaria todo o ICMS de responsabilidade própria da Marilan VC até a saída dos produtos finais derivados da farinha de trigo;*
- (iv) *Em decorrência dessa sistemática de antecipação, o estabelecimento da Marilan VC não podia aproveitar nenhum outro crédito fiscal no cálculo do ICMS antecipado, além do destacado nas Notas Fiscais de aquisição de farinha de trigo, nos termos do artigo 506-A, § 4º, inciso I, do RICMS/97;*
- (v) *A Marilan VC deveria emitir Nota Fiscal em nome da Matriz, com natureza de operação de “Remessa de Mercadoria para Industrialização em outra Unidade da Federação”, sob com a indicação de que se encontrava sob o abrigo da suspensão prevista no artigo 615, § 6º, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 (artigo 280, inciso I, do RICMS/BA); e*
- (vi) *Por fim, nas saídas das mercadorias da Marilan VC, esse estabelecimento deveria passar a destacar, nos documentos fiscais, um percentual de 12% de ICMS, nos termos do Parágrafo Único da Cláusula Quarta do Protocolo ICMS nº 05, de 1.2.2001 (“Protocolo ICMS 05/01”), apenas para fins de geração de crédito aos adquirentes, no caso de operações interestaduais e como crédito da antecipação tributária devida, nas saídas internas subsequentes.*

Destaca que a leitura do Parecer 4.804/01 leva a algumas conclusões relevantes para a análise do presente caso, conforme literalmente discorre abaixo:

- (i) *a Marilan VC, munida de boa-fé e transparência, sempre deixou claro para as autoridades fiscais da Bahia qual seria a estrutura a ser adotada, ou seja, o fato de que, apesar da compra da farinha de trigo pelo estabelecimento baiano, a industrialização ocorreria na Matriz, localizada em São Paulo, sempre foi de conhecimento das autoridades fiscais;*
- (ii) *ao contrário do que quis fazer parecer a D. Fiscalização no Auto de Infração ora impugnado, nunca houve qualquer compromisso da Marilan VC de instalar uma unidade fabril em território baiano como contrapartida para a concessão do Regime Especial previsto no Parecer 4.804/01; e*
- (iii) *as autoridades fiscais do Estado da Bahia anuíram ao longo dos anos no que tange à equiparação do estabelecimento da Marilan VC a um estabelecimento industrial, aplicando-lhe as mesmas regras de*

*tributação dos produtos industrializados em território baiano, nunca antes tendo questionado tal condição.*

Salienta que além do Parecer 4.804/01, a Marilan VC também foi beneficiada com o Regime Especial objeto do Parecer nº 5.115, de 14.11.2001 (doc. 08), o qual lhe permitia apurar e recolher o ICMS devido por antecipação relativo às operações com farinha de trigo, até o 10º dia após o término da quinzena em que se deu a entrada no estabelecimento. Destaca que esse Regime Especial tinha como base o artigo 506-E do RICMS/97, atualmente o artigo 377 do RICMS/BA/12.

Observa que originalmente os Regimes Especiais acima referidos foram concedidos pelo prazo de 120 dias, mas o Parecer nº 581, de 22/02/2002 (doc. 09) os prorrogou por tempo indeterminado.

Assinala que no intuito de ficar ainda mais próximo do seu principal mercado consumidor regional, em 2003, decidiu estabelecer uma nova filial em território baiano. Diz que com isso, o estabelecimento da Marilan Simões Filho, CNPJ nº 052.034.139/0009-07 e Inscrição Estadual nº 059.551.573, foi constituído para comercializar os biscoitos recebidos em transferência do estabelecimento da Marilan VC.

Frisa que uma vez que a Marilan VC tinha dúvidas sobre **(i)** se deveria haver incidência de ICMS nas transferências dos produtos para a Marilan SF; e **(ii)** qual deveria ser o tratamento tributário dado às vendas realizadas pela Marilan SF, optou, em 13/08/2003, por apresentar uma Consulta junto às Autoridades Fiscais do Estado da Bahia (doc. 10), na qual trouxe os seguintes questionamentos:

*“24. Por tudo que foi exposto, pede a CONSELENTE a confirmação do entendimento acima, e, se assim não for, sejam indicados os procedimentos para os seguintes quesitos:*

- i) a constituição de outro estabelecimento na Cidade de Salvador/BA tem o condão de invalidar os regimes especiais concedidos ao estabelecimento de Vitória da Conquista/BA, de forma a invalidar a remessa simbólica da farinha de trigo, ao estabelecimento industrial paulista, com suspensão do ICMS e o recolhimento antecipado do ICMS até o 10º (décimo) dia após o término da quinzena em que ocorreu a entrada da farinha de trigo no estabelecimento (de Vitória da Conquista/BA)?*
- ii) se positiva a resposta ao quesito anterior, como deverá proceder o estabelecimento de Vitória da Conquista/BA com relação às operações realizadas?*
- iii) qual o tratamento tributário a ser adotado na transferência dos biscoitos do estabelecimento de Vitória da Conquista/BA para a nova filial de Salvador/BA?*
- iv) qual o tratamento tributário a ser adotado pela nova filial de Salvador/BA nas saídas dos biscoitos?”.*

Consigna que em 27/08/2003, a referida Consulta da Marilan VC foi respondida (doc. 11) no seguinte sentido:

*(i) a implantação da nova filial não alteraria os Regimes Especiais já obtidos pela Marilan VC quanto ao ICMS incidente nas operações com farinha de trigo; (ii) a transferência dos biscoitos da filial Marilan VC para a Marilan SF não ficaria sujeita a qualquer incidência de ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento da antecipação imposto passaria a ser da nova filial; e (iii) a venda dos produtos pela Marilan SF estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela Marilan VC, nos termos do Parecer 4.804/01.*

Salienta que apesar da resposta favorável obtida na sua Consulta, para garantir efetiva segurança às suas operações, entendeu cabível fazer um novo pedido de Regime Especial para reafirmar o posicionamento das Autoridades Fiscais do Estado da Bahia sobre a equiparação da operação realizada pela empresa, no caso a industrialização por encomenda da Marilan VC pela Matriz, à produção de biscoitos no Estado da Bahia.

Aduz que com isso, em 18/11/2003, foi editado o Parecer nº 9.232/2003 (doc.12), cuja ementa reproduz na forma abaixo:

*“ICMS. Regime Especial para possibilitar procedimentos relativos às transferências de biscoitos, da filial estabelecida em V. da Conquista para outro estabelecimento filial, localizado em Salvador, sem destaque do ICMS relativo às operações normais e sem a retenção do imposto referente às operações subsequentes. Nas operações realizadas pela filial de Salvador haverá o destaque do imposto, utilizando a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, conforme dispõe o art. 506-G do RICMS-BA.”*

Diz que dessa forma, a SEFAZ/BA estendeu para a Marilan SF o mesmo tratamento que já era concedido para a Marilan VC, ou seja, nas operações de venda dos biscoitos, as filiais deveriam

destacar o ICMS à alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para fins de compensação com o imposto devido nas operações subsequentes, nos Estados de destino ou no pagamento do ICMS por antecipação na Bahia.

Destaca que apesar da Consulta e do Regime Especial fazerem referência a um estabelecimento filial localizado na cidade de Salvador, esse estabelecimento teve seu endereço posteriormente transferido para o Município de Simões Filho, mantendo o mesmo número de CNPJ e de Inscrição Estadual. Sustenta que desse modo, essa alteração de endereço não teria qualquer impacto para fins das conclusões sobre a tributação dos biscoitos recebidos em transferência da Marilan VC.

Registra que nesse mesmo período, houve uma alteração na legislação de ICMS no Estado da Bahia que teve impacto nas operações com farinha de trigo da Marilan VC. Explica que isso ocorreu porque o § 6º, inciso I, alínea “a” do artigo 615 do RICMS/97, foi revogado, deixando de existir a necessidade de pedido de regime especial para aplicar a suspensão do ICMS nas operações de remessa e retorno interestadual de produtos para industrialização.

Diz que posteriormente, nova alteração no *caput* do referido artigo 615 foi realizada para deixar clara que a suspensão do tributo se aplicava também quando a industrialização por encomenda era realizada por estabelecimento da mesma empresa. Acrescenta que dessa forma, entre setembro de 2003 até a revogação do RICMS/97 pelo RICMS/BA/12 em março de 2012, essa era a redação do artigo 615:

**Alteração nº 44 (Decreto nº 8645/03), efeitos entre 16.9.2003 e 27.4.2007:**

*“Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74, Convs. ICM 1/75, 18/78, 32/78, 25/81 e 35/82, e Convs. ICMS 34/90, 80/91 e 151/94).*

**Alteração nº 88 (Decreto nº 10.333/07), efeitos entre 27.4.2007 e 16.3.2012:**

*Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74).*

Assinala que com base nessa alteração legislativa, a SEFAZ/BA emitiu o Parecer nº 11.373, de 09/07/2009 (doc. 13), por meio do qual reconheceu que, em decorrência dessa alteração no artigo 615 do RICMS/97, o Regime Especial concedido à Marilan VC por meio do Parecer 4.804/01 encontrava-se tacitamente revogado desde 2003. Reproduz o texto da ementa do referido Parecer conforme abaixo:

*“ICMS. Consulta. A partir de 06/05/2003 encontra-se tacitamente revogado o Regime Especial anteriormente concedido à Consulente através do Parecer nº 4804/2001, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no art. 615 do RICM/SBA independente de concessão de Regime Especial. Aplicabilidade da disciplina contida no art. 506-A, § 2º, II, para fins de cálculo do imposto devido por antecipação tributária nas remessas interestaduais de farinha de trigo para industrialização.”*

Alega que devido a essa revogação tácita do seu Regime Especial e ao fato que a operação de remessa interestadual de produtos para industrialização por encomenda passou a ter previsão expressa na legislação que a Marilan VC não solicitou a prorrogação da suspensão do ICMS prevista no Parecer 4.804/01.

Afirma que assim sendo, o Parecer nº 16.355, de 20.6.2017 (doc. 14), que tratou da revogação do Parecer 4.804/01 e que foi utilizado pelo autuante para justificar a lavratura do presente Auto de Infração, não teve efeito algum para as operações da empresa, haja vista que a suspensão do ICMS lá prevista já tinha previsão expressa na legislação, estando o Regime Especial revogado tacitamente desde 2003.

Quanto ao Parecer 5.115/01, diz que em atendimento ao disposto no artigo 107 do RPAF, o Regime Especial nele previsto passou a ser renovado a cada dois anos, a partir de 2013, até a edição do Parecer 13.697/19, quando a Marilan VC teve a condição especial de pagamento do ICMS antecipação sobre a farinha de trigo revogada. Acrescenta que para tanto, as Autoridades Fiscais justificaram que tal concessão, por ser uma prerrogativa da Administração Tributária, inciso XI

do artigo 332 do RICMS/BA, estaria sendo dada somente aos contribuintes que realizam industrialização por encomenda com indústrias instaladas na Bahia ou fabricantes instalados na Bahia.

Assevera que desse modo, resta claro que, desde 2001, quando foi concedido o primeiro Regime Especial para a Marilan VC, a operação realizada pela empresa é a mesma, obedecendo as condições negociadas com o Estado e as previsões da legislação vigente. Acrescenta que além disso, as Autoridades Fiscais do Estado da Bahia sempre tiveram conhecimento e anuíram expressamente com a estrutura adotada pela empresa, nunca antes questionando-a sobre a forma como tributava a farinha de trigo e os produtos dela derivados.

Ressalta que até dezembro de 2019, a Marilan VC possuía Regime Especial para recolhimento do ICMS antecipado sobre a farinha de trigo adquirida de Estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00, no 10º dia do mês subsequente à aquisição da referida matéria prima, o que novamente apenas confirma que as Autoridades Fiscais da Bahia aceitavam a estrutura adotada pela empresa.

Reporta-se sobre o Auto de Infração.

Alega que apesar da correção dos procedimentos adotados nas operações de aquisição de farinha de trigo, pelo estabelecimento Marilan VC; envio para industrialização por encomenda para Matriz; recebimento dos produtos finais; transferência para a Marilan SF; e venda aos clientes, foi surpreendido com a lavratura de dois Autos de Infração, decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização, para exigência de diferença de ICMS supostamente não paga pelos estabelecimentos da Marilan VC e da Marilan SF, no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, acrescidos de multa de 60% e juros.

Diz que de forma resumida, a Fiscalização considerou que o Regime Especial concedido para a empresa, por meio do Parecer 4.804/01, foi revogado pelo Parecer 16.355/17, mediante ciência em 05/07/2017, pelo fato de a empresa não ter instalado estabelecimento industrial na Bahia para a produção dos biscoitos, mantendo essa produção na Matriz em São Paulo. Acrescenta que dessa forma, desde agosto de 2017, os estabelecimentos Marilan VC e Marilan SF não teriam mais direito ao tratamento diferenciado para tributação dos biscoitos.

Afirma que assim sendo, a Fiscalização:

(i) desconsiderou a aquisição da farinha de trigo pelo estabelecimento da Marilan VC e o recolhimento do ICMS por antecipação;

(ii) considerou que, nas vendas dos biscoitos para clientes localizados no Estado da Bahia, a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto;

(iii) ainda nas operações de venda de biscoitos para clientes contribuintes de ICMS, localizados no Estado da Bahia, a D. Fiscalização considerou que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam recolher o ICMS antecipado, creditando-se do imposto próprio recolhido, à alíquota de 18%; e

(iv) por fim, nas operações de venda de biscoitos para clientes localizados em outros Estados, a D. Fiscalização considerou que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais, à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Diz que com isso a Fiscalização entendeu que a empresa: (i) nas vendas dos biscoitos, destacou o ICMS mas não o recolheu, utilizando-se do artifício do estorno indevido do respectivo débito nos seus controles fiscais; e (ii) no cálculo do valor devido pelas respectivas vendas, considerou apenas a carga tributária de 12%, provocando diferença a menor no cálculo do ICMS devido, em desacordo com a legislação vigente.

Salienta que dessa forma, para fins do cálculo do ICMS supostamente devido, a Fiscalização: (i)

transportou o saldo credor mensalmente apurado na filial da Marilan VC para a Marilan SF; e (ii) permitiu a apropriação de todos os créditos de ICMS que os dois estabelecimentos teriam direito, tanto sobre a aquisição da farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior do ICMS antecipação pago nas saídas dos biscoitos para clientes contribuintes no Estado da Bahia, pela não apropriação do ICMS destacado nas Notas Fiscais de transferência recebidas da Matriz, etc.

Aduz que não se conformando com as alegações da Fiscalização, apresenta Impugnação com o objetivo de desconstituir e cancelar o crédito tributário exigido no Auto de Infração em questão, na medida em que não há qualquer incorreção nos procedimentos de recolhimento de ICMS nas operações com produtos derivados de farinha de trigo.

Argui preliminares de nulidades do Auto de Infração.

Alega ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação.

De início, ressalta que o Auto de Infração é absolutamente nulo por ausência de descrição clara e precisa da autuação, especialmente dos fundamentos que motivaram a conclusão da Fiscalização.

Frisa que o Auto de Infração, por ser a peça inaugural de um processo de acusação fiscal administrativa por suposto descumprimento, pelo contribuinte, de determinado dispositivo da legislação vigente, deve apresentar todos os elementos necessários para que o autuado tenha meios de identificar a infração cometida e apresentar a defesa cabível. Observa que essa exigência decorre, principalmente, do fato de o lançamento fiscal ser um ato administrativo e, como tal, deve ser devidamente fundamentado, de modo que sejam respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Salienta que o contraditório e a ampla defesa são direitos garantidos aos administrados para impedir que a Administração Pública atue de forma arbitrária. Diz que a intenção da norma é assegurar que todo administrado (i) saiba exatamente quais são as razões que motivaram o Estado a lhe imputar determinada obrigação; e (ii) tenha a oportunidade de contraditar, de forma ampla, as razões apresentadas.

Afirma que nesse sentido, muito embora o artigo 142 do CTN atribua competência privativa à Autoridade Administrativa para a constituição e lançamento de crédito, é essencial que, sendo este um ato administrativo vinculado, a Autoridade Fiscal demonstre, de forma clara e coerente, a ocorrência da situação fática que justifique sua formalização e os motivos para tanto, pois, caso contrário, caracteriza-se como ato arbitrário.

Assinala que essa mesma exigência se encontra no artigo 39, inciso III, do RPAF, o qual determina que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessória, de forma clara, precisa e sucinta.

Assevera que desse modo, é inquestionável que o Auto de Infração deve conter a descrição clara e precisa dos fatos geradores da exigência reputada como devida e dos dispositivos legais supostamente infringidos, com expressa referência às operações e aos documentos responsáveis por dar suporte fático à conclusão de que aquelas operações efetivamente ocorreram e que sejam capazes de comprovar seu respectivo valor. Diz que caso contrário, o contribuinte é extremamente prejudicado, na medida em que se vê obrigado a realizar defesa sem o conhecimento pleno de qual fato implicou a imposição tributária.

Alega que no presente caso, a Fiscalização sequer apresentou, com os detalhes exigidos pela legislação, os motivos que levaram ao entendimento de que a empresa teria descumprido a legislação estadual nas operações de venda de biscoitos e a necessidade de recolhimento do ICMS acrescido de multa e juros. Diz que uma leitura minimamente substancial do Auto de Infração em questão já é suficiente para revelar que este carece de elementos básicos para sua validade, como, por exemplo, qual o dispositivo da legislação que foi infringido pela empresa. Alega que a Fiscalização se limitou a simplesmente citar todos os artigos do RICMS/BA que tratam de operações com farinha de trigo e seus derivados.

Reitera que a fundamentação utilizada pela Fiscalização para embasar a exigência fiscal foi uma alegação genérica, no próprio relato da infração. Reproduz a descrição feita pelo autuante no corpo do Auto de Infração.

Alega que o Auto de Infração se baseia exclusivamente no fato de que, em 2017, o Regime Especial da empresa foi revogado, quando na verdade a SEFAZ/BA já considerava que o Parecer 4.804/01 tinha sido revogado tacitamente em 2003, quando houve alteração do artigo 615 do RICMS/97.

Diz que nesse contexto, oportuno citar a “teoria dos motivos determinantes”, segundo a qual a motivação é entendida como a “fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado”.

Aduz que de acordo com a referida teoria, os fatos que servem de suporte às decisões integram a validade do próprio ato. Ou seja, é certo que, no presente caso, a validade do Auto de Infração está necessariamente atrelada à adequada narração dos fatos que levaram ao surgimento da eventual obrigação tributária, no caso motivação do lançamento tributário, bem como ao respectivo embasamento legal da infração.

Sustenta que no presente caso, como nem a motivação e nem o embasamento legal foram devidamente apresentados, é certo que o ato administrativo exarado pela Fiscalização padece de vício que compromete a validade da autuação, o que prejudica o exercício do seu direito de defesa, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa, previstos no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Conclusivamente, diz que desse modo, resta evidente a nulidade do presente Auto de Infração por ausência de adequada motivação e fundamentação, que implicou cerceamento do direito de defesa da empresa e, especificamente, violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142, do CTN, e ao artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

Reporta-se sobre autuação baseada em mera presunção.

Alega que a Fiscalização deixou de esclarecer a razão que teria motivado a autuação, limitando-se a indicar, genericamente, que a empresa teria recolhido ICMS a menos que o devido em decorrência de aplicação de Regime Especial já revogado.

Afirma que dessa forma, é incontestável que a autuação se deu de forma nitidamente presumida.

Observa que a presunção consiste na análise de fatos certos com o intuito de formular conclusões cuja veracidade é incerta. Ou seja, trata-se de juízo de convicção firmado sem o respaldo de comprovação direta, mas baseado tão somente em indícios que permitem inferir a ocorrência do fato presumido. Assevera que é exatamente o que ocorreu no caso concreto, haja vista que a Fiscalização, com base em afirmações vazias e sem base na realidade, entendeu que a tributação aplicada pela empresa nas suas operações de venda de biscoitos não tinha base na legislação.

Sustenta que essa alegação carece de verdade, haja vista que, primeiramente, o recolhimento do ICMS realizado pela empresa tem como base não o Regime Especial previsto no Parecer 4.804/01, mas sim a própria legislação da Bahia, no caso os artigos 373 a 379 do RICMS/BA e o Protocolo 46/00.

Ressalta que ao contrário do que foi afirmado pela Fiscalização, a revogação do Parecer 4.804/01 não ocorreu em 2017 quando da edição do Parecer 16.355/17, mas sim em 2003, quando o artigo 615 do RICMS/97 foi alterado, incluindo entre as operações em que ocorrerá a suspensão do ICMS devido as remessas de matérias primas para industrialização em outro Estado. Diz que com isso, conforme reconhecido no Parecer 16.355/09, o Regime Especial obtido pela empresa por meio do Parecer 4.804/01 já estava tacitamente revogado desde 2003, não havendo, portanto, qualquer motivo para a exigência fiscal em questão.

Alega que além disso, a Fiscalização acusou que a empresa havia descumprido acordo firmado com o Estado da Bahia de passar a industrializar os produtos no território baiano. Afirma que este acordo nunca existiu e a empresa, desde o primeiro pedido de Regime Especial sempre deixou clara qual seria a estrutura a ser adotada, ou seja, envio da farinha de trigo para industrialização no estabelecimento da Matriz em São Paulo.

Sustenta que desse modo, essa alegação também não pode ser razão para a presente exigência fiscal.

Salienta que a Fiscalização ainda alegou que a legislação baiana considera como condição para o tratamento fiscal especial aplicável à farinha de trigo e aos biscoitos a sua industrialização na Bahia, contudo essa não é uma condição expressa na legislação da Bahia ou nos Protocolos firmados para regulamentar as operações com farinha de trigo e seus derivados, no caso o Protocolo ICMS 46/00 e o Protocolo ICMS 05/01.

Acrescenta que além disso, as Autoridades Fiscais sempre equiparam o estabelecimento da Marilan VC a um estabelecimento industrial, na medida em que remetia matérias primas para industrialização por sua encomenda. Diz que dessa forma, também sempre concederam aos seus produtos o mesmo tratamento daquelas mercadorias industrializadas em território baiano. Afirma que tanto isso é verdade que, até dezembro de 2019, a Marilan VC fazia jus ao Regime Especial de recolhimento até o 10º dia do mês subsequente do ICMS adiantamento sobre a aquisição de farinha de trigo.

Assevera que desse modo, em havendo falta de motivação para o lançamento fiscal, é claro que o Auto de Infração estará baseado em mera presunção. Diz que a doutrina é unânime no sentido de que a presunção não pode ser aceita como meio de prova de acusação. Neste sentido, reproduz lições de Marco Aurélio Greco.

Nota que nos termos dos artigos 113, § 1º e 142, ambos do CTN, a atividade administrativa é vinculada e a obrigação tributária apenas surge com a efetiva ocorrência do fato gerador, sendo dever da Fiscalização munir-se de provas conclusivas e concretas aptas a suportar as acusações eventualmente feitas contra os contribuintes.

Afirma que as presunções e os indícios se afastam da segurança e da certeza, valores que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade. Alega que além disso, o princípio do contraditório e a presunção de inocência seriam desprezados caso fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. Diz que o Fisco, para poder apenar o contribuinte, deve se basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta.

Aduz que por conta disso, é evidente que o entendimento da Fiscalização de que houve recolhimento a menos de ICMS nas operações com biscoito realizadas pela empresa descola da realidade sendo, portanto, meramente presumido, o que vai de encontro à própria lógica do lançamento tributário, que, por sua vez, exige a demonstração cabal da ocorrência do fato gerador.

Conclusivamente, diz que assim sendo, resta demonstrada a nulidade do presente Auto de Infração e, desse modo, a necessidade de extinção do presente processo administrativo, tendo em vista que a autuação foi lavrada com vício que compromete sua validade e prosseguimento, dado que baseado em mera presunção, o que, por sua vez, importa em manifesta ofensa aos artigos 113, § 1º, e 142, ambos do CTN, e aos princípios da legalidade e da motivação.

Reporta-se sobre erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças de ICMS apuradas.

Afirma que além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração mencionados acima, a autuação está eivada também de erros na metodologia/quantificação das diferenças de ICMS supostamente devidas pela empresa.

Consigna que conforme exposto anteriormente, o Auto de Infração em questão entende que, pelo

fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA, razão pela qual esses estabelecimentos deveriam:

(i) na venda para clientes localizados na Bahia: destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto. Além disso, nesses casos, as filiais deveriam recolher o ICMS-ST relativos às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido;

(ii) na venda para clientes localizados em outros Estados: destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Destaca que como a operação entre a Matriz e a Marilan VC é uma transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, não haveria recolhimento de ICMS-ST na entrada dos produtos, nos termos da Cláusula Nona, item II, do Convênio ICMS nº 142, de 14/12/2018 e do artigo 8º, § 8º, da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que essa regra geral de inaplicabilidade do ICMS-ST em operações de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa não se aplica às operações com trigo em grãos, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, nos termos do artigo 289 do RICMS/BA.

Assinala que para fazer o cálculo do ICMS supostamente devido pelas filiais da Marilan na Bahia, a Fiscalização utilizou o seguinte procedimento:

Marilan VC:

FILIAL VITORIA DA CONQUISTA							
DÉBITOS			CRÉDITOS				Diferença do CMS a Recolher ou Crédito
Débitos Apurados nas Operações Internas (ANEXO I de 2018 a 2020) e (ANEXO VI 2017)	Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais (ANEXO II de 2018 a 2020) e (ANEXO VII 2017)	Total Débitos	Créditos por aquisições de mercadorias (ANEXO III de 2018 a 2020) e (ANEXO VIII 2017)	Diferença da ST (saídas) pago a maior, corrigido o imposto próprio de 12% para 18% (ANEXO IV DE 2018 A 2020) e (ANEXO IX 2017)	Créditos ICMS ST recolhido na entrada sob Código de receita 1145 (ANEXO V)	Total Créditos	
A	B	C = A + B	D	E	F	G = D + E + F	H = C - G

C – Total dos Débitos: soma dos valores relativos aos itens A e B acima descritos.

D - Créditos por Aquisições de Mercadorias: apesar de afirmar na planilha “Demonstrativo Resumo” que obteve as informações dos créditos do SPED FISCAL da Requerente (Livro de Entradas), as informações sobre os créditos passíveis de utilização pelo referido estabelecimento foram retiradas da base do Fisco que possui a listagem de Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores para cada filial da empresa.

E - Diferença da ST: recálculo do valor do ICMS-ST devido pela Marilan VC, considerando que o ICMS próprio pago pelo estabelecimento foi de 18% e não de 12%, conforme foi aplicado pela Marilan VC.

F - Crédito pelos Valores Recolhidos pela Marilan VC, quando da Aquisição de Farinha de Trigo - Código de Receita 1145: valores recolhidos pela Marilan VC, à título de ICMS antecipação, na aquisição de farinha de trigo de fornecedores localizados em Estados que não são parte do Protocolo ICMS 46/00.

G – Total de Créditos: soma dos valores relativos aos itens D a F acima descritos.

H – Diferença do ICMS a Recolher ou a Pagar: diferença entre os valores relativos aos itens C e

G. No caso da filial Marilan VC, houve resultado credor, ou seja, os créditos foram maiores que os débitos e,

por isso, houve transferência desse saldo credor para a Marilan SF.

Marilan SF:

FILIAL SIMÕES FILHO									
DÉBITOS			CRÉDITOS						
Débitos Apurados nas Operações Internas (ANEXO X)	Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais (ANEXO XI)	Total Débitos	Créditos por aquisições de mercadorias (ANEXO XII)	Diferença da ST (saídas) pago a maior, corrigido o imposto próprio de 12% para 18% (ANEXO XIII)	Créditos ICMS ST recolhido na entrada sob Código de receita 1145	Crédito transferido da filial de VITÓRIA DA CONQUISTA	Crédito Total	Diferença do CMS a Recolher ou Crédito	ICMS A Recolher Débito - Crédito
I	J	K=I+J	L	M	N	O=H	P=L+M+N+O	Q=K-P	R

A - Débitos Apurados nas Operações Internas: recálculo do valor supostamente devido pela Marilan SF, considerando o preço de venda para os clientes e a alíquota de 18%.

B - Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais: recálculo do valor supostamente devido pela Marilan SF nas operações interestaduais, aplicando à alíquota de 12% sobre o preço de venda do estabelecimento. Nesse caso, a D. Fiscalização apenas afastou a possibilidade de estorno desse débito pela Marilan SF.

C - Total dos Débitos: soma dos valores relativos aos itens A e B acima descritos.

D - Créditos por Aquisições de Mercadorias: apesar de afirmar na planilha “Demonstrativo Resumo” que obteve as informações dos créditos do SPED FISCAL da Requerente (Livro de Entradas), as informações sobre os créditos passíveis de utilização pelo referido estabelecimento foram retiradas da base do Fisco que possui a listagem de Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores para cada filial da empresa.

E - Diferença da ST: recálculo do valor do ICMS-ST devido pela Marilan SF, considerando que o ICMS próprio pago pelo estabelecimento foi de 18% e não de 12%, conforme foi aplicado pela Marilan SF.

F - Crédito de ICMS-ST recolhido na entrada - Código de Receita 1145: como a Marilan SF não adquiriu farinha de trigo, no período objeto da presente autuação fiscal, esse valor é igual a zero.

G - Créditos Transferidos da Marilan VC: os valores considerados nessa coluna tiveram origem no recálculo da apuração da Marilan VC (saldo do item H acima).

H - Total de Créditos: soma dos valores relativos aos itens D a G acima descritos.

I - Diferença do ICMS a Recolher ou a Pagar: diferença entre os valores relativos aos itens C e H.

Afirma que no levantamento dos dados utilizados pela Fiscalização para o cálculo da exigência fiscal a empresa identificou relevantes inconsistências.

Como primeiro equívoco, diz que a Fiscalização indicou que as informações sobre os valores de crédito na aquisição de produtos foram retiradas do SPED Fiscal da empresa, no caso Registro de Entradas. Alega que na conferência das informações percebeu que isso não era correto e que, possivelmente, os valores dos créditos foram retirados de algum sistema interno da SEFAZ/BA que relaciona as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da empresa para cada um dos seus CNPJs.

Como segundo equívoco, diz que se refere ao cálculo do Crédito de ICMS-ST a ser reconhecido pelos estabelecimentos da Marilan, haja vista que existia uma diferença entre o valor indicado pela Fiscalização como saldo credor e o valor efetivamente recolhido pela Marilan VC e pela Marilan SF, uma vez que o cálculo fiscal não considerou o ICMS-ST descontado pelas devoluções.

Ressalta, por fim, que ao realizar o recálculo do ICMS supostamente devido pela empresa, a Fiscalização utilizou uma metodologia que não tem qualquer base legal, haja vista que,

primeiramente permitiu compensação de créditos de ICMS-ST com créditos de ICMS próprio, e também partiu da premissa que a Marilan VC e a Marilan SF possuem apuração centralizada, o que não é o caso.

Conclusivamente, diz que desse modo, resta demonstrado que a Fiscalização incorreu em equívocos no cômputo da base de cálculo tributável, inclusive criando uma metodologia de cálculo própria, a qual não possui qualquer base na legislação fiscal do Estado da Bahia, o que acarreta a nulidade do lançamento fiscal, por violação ao disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 39, inciso IV, “b”, do RPAF.

No mérito, sustenta a total improcedência do Auto de Infração.

Consigna que primeiramente, entende que deve ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento de ofício em questão, seja pela ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação, seja pela utilização de mera presunção para fundamentar o Auto de Infração, ou ainda pelos erros na metodologia/quantificação das supostas diferenças de ICMS exigidas.

Diz que caso, entretanto, esse não seja o entendimento desta JJF, o que admite apenas para fins de argumentação, demonstrará os argumentos de mérito que justificam o cancelamento do Auto de Infração.

Menciona que conforme exposto anteriormente, no período entre agosto de 2017 e agosto de 2020, a Marilan VC adquiria farinha de trigo de fornecedores localizados nos Estados do Sul e do Sudeste do Brasil, os quais não são signatários do Protocolo ICMS 46/00. Referida farinha de trigo era, então remetida para a Matriz, localizada no Estado de São Paulo, para ser utilizada na industrialização de biscoitos por encomenda da Marilan VC.

Diz que na operação de compra de farinha de trigo, a Marilan VC recolhia o ICMS por antecipação, nos exatos termos previstos no artigo 373 do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Observa que em face ao texto normativo acima referido, para fins do cálculo do ICMS antecipação, considerava o preço de aquisição da farinha de trigo, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente e da margem de valor agregada prevista na legislação. Acrescenta que sobre essa base de cálculo incidia ICMS à alíquota de 12%, podendo a Marilan VC se creditar do imposto recolhido pelo fornecedor da farinha de trigo na remessa, no caso 7% do seu preço de venda.

Esclarece que na remessa da farinha de trigo para industrialização no estabelecimento da Matriz em São Paulo, a Marilan VC não destacava qualquer valor de ICMS, uma vez que, nos termos do artigo 280, inciso I do RICMS/BA, referida operação estava abarcada pela suspensão do ICMS. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Explica que no retorno do produto final para o estabelecimento da Marilan VC, a Matriz destacava e recolhia ICMS sobre o valor da mão de obra e das matérias primas agregadas ao produto. Destaca que devido à sistemática de recolhimento antecipado de ICMS incidente nas operações com farinha de trigo, a Marilan VC não poderia se creditar do valor do ICMS recolhido pela Matriz na operação de retorno dos produtos finais.

Diz que após receber os produtos finais da Matriz, a Marilan VC transferia parte dessas mercadorias para a Marilan SF. Consigna que nesta operação, por se tratar de uma mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não havia o recolhimento de qualquer valor de ICMS e a Marilan SF passava a ser a responsável pelo recolhimento do ICMS-ST relativo às operações subsequentes.

Assinala que por fim, quando a Marilan VC e a Marilan SF vendiam os produtos finais para os seus clientes, aplicavam o disposto no artigo 375, §§ 1º e 2º do RICMS/BA. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Consigna que dessa forma, nas vendas dos produtos finais pelos estabelecimentos da Marilan VC e da Marilan SF, tinha-se a seguinte tributação:

(i) vendas para clientes no Estado da Bahia: destaque do ICMS, à alíquota de 12%, apenas para fins de crédito do ICMS antecipação. Além disso, deveriam calcular o ICMS antecipação à alíquota de 18%, considerando o valor da operação de venda, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se a margem de valor agregado determinada pelo Anexo I do RICMS/BA e descontando-se o valor do imposto próprio destacado, mas não recolhido, à alíquota de 12%; e

(ii) vendas para clientes em outros Estados: destaque do ICMS à alíquota de 12%, apenas para fins de crédito do ICMS nas operações subsequentes, a serem realizadas na Unidade Federada de destino. O referido valor de débito de ICMS era então lançado, a crédito, no Livro Registro de Apuração de ICMS, com o objetivo de anular o débito.

Afirma que os artigos do RICMS/BA acima referidos demonstram que o procedimento de tributação adotado pela empresa nas suas operações com farinha de trigo e com os produtos dele derivados tem como base a própria legislação estadual vigente, independentemente de qualquer Regime Especial.

Alega que desse modo, a alegação genérica e superficial da Fiscalização de que, em decorrência da revogação do Regime Especial objeto do Parecer 4.804/01, pelo Parecer 16.355/17, a empresa não faria mais jus “à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo 46/00” é completamente infundada, uma vez que os artigos 373 e seguintes do RICMS/BA não indicam, em nenhum momento, a necessidade de Regime Especial específico para a sua aplicação.

Sustenta que ao contrário do que quis fazer parecer a Fiscalização no presente Auto de Infração, o Parecer 4.804/01 não tinha como objetivo autorizar a empresa a aplicar qualquer apuração diferenciada de ICMS nas saídas de biscoitos. Diz que na realidade, referido Regime Especial tinha a intenção de, nos termos do artigo 615 do RICMS/97, permitir que a empresa realizasse as operações interestaduais de remessa e retorno de matéria prima (farinha de trigo) para industrialização em seu estabelecimento Matriz com suspensão de ICMS. Assevera que isso fica muito claro pela leitura “Do Pedido” de Regime Especial, conforme doc. 06.

Reafirma que dessa forma, apesar de o Parecer 4.804/01 ter de fato tratado dos procedimentos que a Marilan VC deveria adotar nas vendas dos biscoitos industrializados por sua encomenda no estabelecimento da Matriz em São Paulo, esse não foi o objeto do pedido de Regime Especial. Diz que mais que isso, ao fazer essa descrição sobre os procedimentos aplicáveis para essas operações, as autoridades fiscais apenas transcreverem o que estava na legislação vigente à época e que, portanto, deveria ser cumprido pela empresa, independentemente de qualquer autorização via Regime Especial.

Conclusivamente, diz que considerando todo o acima exposto, resta evidenciado que a exigência fiscal é indevida, uma vez que a forma de tributação adotada pela empresa nas suas operações com produtos derivados de farinha de trigo, especialmente biscoitos, fabricados por encomenda da Marilan VC no estabelecimento da sua Matriz em São Paulo, tem como base o disposto no artigo 375 do RICMS/BA.

Reporta-se sobre a Marilan VC como um estabelecimento industrial.

Aduz que além da alegação de que o Regime Especial, objeto do Parecer 4.804/01, havia sido revogado em julho de 2017 pelo Parecer 16.355/17, a Fiscalização ainda fundamentou a autuação no fato de os produtos derivados da farinha de trigo adquirida pela Marilan VC serem produzidos no estabelecimento da Matriz localizado no Estado de São Paulo.

Observa que o entendimento da Fiscalização é que as regras previstas nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA só seriam aplicáveis para os biscoitos industrializados no território da Bahia.

Destaca, primeiramente, que em determinado trecho do Auto de Infração a Fiscalização afirma que “a concessão do Regime especial 4.804/2001, afastando temporariamente a condição de que a industrialização ocorresse no território baiano foi motivada pelo compromisso de instalação de

*unidade industrial*". Assevera que essa afirmação possui dois equívocos relevantes para a presente análise.

Repisa que o Parecer 4.804/01 não tinha como objetivo conceder qualquer Regime Especial quanto à tributação dos biscoitos comercializados pela empresa, mas sim o objetivo única e exclusivamente de permitir que a empresa realizasse a remessa e retorno da farinha de trigo para a Matriz em São Paulo com a suspensão do ICMS, nos termos do artigo 615 do RICMS/97, vigente à época do pedido.

Lembra, nesse sentido, que a própria SEFAZ/BA, por meio do Parecer 11.373/09 reconheceu a revogação tácita, a partir de 06/05/2003, do Regime Especial concedido à empresa por meio do Parecer 4.804/01, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no artigo 615 do RICMS/97 independentemente de qualquer autorização prévia das autoridades fiscais.

Diz que dessa forma, não há como afirmar que o Regime Especial objeto do Parecer 4.804/01 afastou "*temporariamente a condição de que a industrialização ocorre em território baiano*", uma vez que esse tema nem foi objeto do referido pedido de Regime Especial. Acrescenta que não houve qualquer acordo entre a empresa ou qualquer dos seus estabelecimentos e o Estado da Bahia quanto à instalação de uma planta em território baiano. Consigna que apesar de a Fiscalização fazer essa afirmação, não apresenta qualquer termo de acordo ou evidência documental nesse sentido.

Salienta que na verdade, desde o Pedido de Regime Especial apresentado em 24/09/2001, deixou bastante claro que os produtos seriam industrializados pela Matriz em São Paulo, cabendo aos estabelecimentos na Bahia a comercialização dos biscoitos.

Diz que desse modo, resta demonstrado que as afirmações apresentadas pela Fiscalização para fundamentar o Auto de Infração em questão carecem de qualquer fundamentação e, por isso, não devem prevalecer.

Alega que de qualquer forma, ainda que o estabelecimento da Marilan VC não efetue a transformação da farinha de trigo em biscoito, ele é, para todos os fins, considerado um estabelecimento industrial, por equiparação, nos termos da legislação do IPI.

Observa que o IPI é um imposto federal que incide sobre a realização de operações relativas à circulação de produtos industrializados, sendo, de forma, geral, contribuinte do IPI o estabelecimento industrial ou aquele a quem a lei equiparar, nos termos do artigo 51 do CTN.

Afirma que nesse sentido, tanto o artigo 4º da Lei nº 4.502, de 30/11/1964 quanto o artigo 9º do Decreto nº 7.212, de 15.6.2010, Regulamento do IPI - RIPI, trazem uma lista de situações em que a legislação equipara determinados estabelecimentos comerciais a industriais. Neste sentido, invoca e reproduz o inciso II do artigo 4º da Lei 4.502/64 e o inciso IV do artigo 9º do RIPI/10.

Sustenta que pela leitura dos artigos acima referidos, resta claro que são equiparados a industriais os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante remessa, por eles efetuada, de matérias primas. Alega que esse é exatamente o caso da Marilan VC, que remete para a sua Matriz farinha de trigo (matéria prima) utilizada na fabricação de biscoitos que serão posteriormente comercializados pela filial baiana.

Assevera que dessa forma, é absolutamente incontestável que a Marilan VC é um estabelecimento equiparado a industrial para fins da legislação fiscal. Diz que uma vez que a legislação do ICMS não traz conceito semelhante ou qualquer definição sobre o que viria a ser considerado um estabelecimento industrial para fins desse tributo, não há razão para não se aplicar o conceito da legislação do IPI.

Alega que primeiramente porque o IPI é um imposto que trata especificamente de industrialização de produtos e, por isso, é mais específico quanto a questões relativas a conceitos como de estabelecimento industrial ou a ele equiparado e mesmo conceito de industrialização.

Diz que além disso, um segundo fato que justifica esse empréstimo de conceitos é o fato de que existe uma intensa identidade entre o ICMS e o IPI, uma vez que ambos incidem sobre a circulação de mercadorias, distinguindo-se apenas pelo fato de o IPI pressupor uma operação de industrialização sobre a mercadoria comercializada. Neste sentido, invoca e reproduz trecho do parecer preparado pelo Prof. Roque Antonio Carrazza para a empresa (doc. 05) no contexto de um Auto de Infração lavrado contra a sua Matriz pelo Estado de São Paulo para discutir justamente a industrialização por encomenda realizada para a Marilan VC.

Menciona e reproduz nessa linha de entendimento, decisão proferida pelo C. STJ que trata de questão relativa ao creditamento de ICMS em função da aquisição de energia elétrica. Diz que no caso, o STJ decidiu que o conceito de “processo de industrialização” deve ser buscado no RIPI e aplicou uma regra específica do Regulamento, segundo a qual o preparo de produtos alimentares não há de ser considerado industrialização.

Observa que o C. STJ utilizou a definição legal de industrialização para aplicar regra de creditamento específica de ICMS, porque o ordenamento jurídico é único e deve ser interpretado de forma harmônica. Diz que desse modo, não se pode criar ou inventar conceitos que já tenham sido definidos pela legislação de modo que o conceito de industrialização previsto no artigo 4º do RIPI deverá ser adotado não somente nas regras específicas relativas ao IPI, mas também em todas as demais normas legais que se referem ao tema.

Afirma que assim sendo, resta claro que **(i)** a Marilan VC é estabelecimento equiparado a industrial nos termos do artigo 9º, inciso IV, do RIPI/10; **(ii)** na falta de definição semelhante na sua legislação, o ICMS deve aplicar o conceito da legislação do IPI de estabelecimento equiparado a industrial; e **(iii)** sendo assim, a Marilan VC estaria cumprindo a exigência da legislação baiana, podendo aplicar as regras previstas nos artigo 373 a 379 do RICMS/BA para fins das operações com farinha de trigo e os produtos dela derivados.

Conclusivamente, diz que com isso, não deve prevalecer a alegação da Fiscalização de que o regime de tributação incentivada para os biscoitos não poderia ser aplicado pela empresa, já que esta não era um estabelecimento industrial.

Reporta-se sobre o entendimento da SEFAZ/BA sobre as operações da empresa.

Salienta que conforme já exposto anteriormente, as Autoridades Fiscais do Estado da Bahia já se pronunciaram, nos últimos vinte anos, em diversas situações sobre a aplicação das regras especiais de tributação de produtos derivados de farinha de trigo pela empresa.

Frisa que desde o pedido do Regime Especial objeto do Parecer 4.804/01, sempre utilizou o mesmo processo de industrialização dos produtos, ou seja, a Marilan VC adquiria a farinha de trigo e remetia para industrialização dos biscoitos na sua Matriz, localizada em São Paulo, sendo que, posteriormente, os produtos finais retornavam para a Marilan VC para a comercialização aos seus clientes. Destaca que o único fato que mudou ao longo dos anos foi a criação da nova filial na Bahia (Marilan SF) em 2003, que também passou a comercializar os biscoitos produzidos pela Matriz.

Aduz que partindo dessa premissa de que as Autoridades Fiscais da Bahia sempre souberam da estrutura de industrialização dos produtos da empresa, passa a analisar, de forma resumida, todas as situações em que a SEFAZ/BA opinou sobre a aplicação das regras previstas nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA para a operação da Marilan VC e da Marilan SF.

Consigna que a primeira vez que a SEFAZ/BA analisou esse tema da tributação dos biscoitos comercializados pela empresa na Bahia foi no Parecer 4.804/01 (doc. 07), sendo que nessa situação, apesar de não ter sido objeto do pedido de Regime Especial, as Autoridades Fiscais determinaram que:

**(i)** na entrada simbólica da farinha de trigo, a Marilan VC deveria recolher o ICMS-ST, nos termos do artigo 506-A do RICMS/97 (atual artigo 373 do RICMS/BA); e

(ii) nas saídas das mercadorias da Marilan VC, esse estabelecimento deveria passar a destacar, nos documentos fiscais, um percentual de 12% de ICMS, nos termos do Parágrafo Único da Cláusula Quarta do Protocolo ICMS 05/01, apenas para fins de geração de crédito aos adquirentes, no caso de operações interestaduais e como crédito da antecipação tributária devida, nas saídas internas subsequentes.

Alega que após 2 anos, em 27/08/2003, a SEFAZ/BA voltou a analisar essa mesma questão, mas em um contexto de Consulta (doc.11) formulada pela empresa para fins de dirimir algumas dúvidas quanto a operação com a nova filial na Bahia (Marilan SF), sendo que nessa situação as Autoridades Fiscais entenderam que:

- (i) a transferência dos biscoitos da filial Marilan VC para a Marilan SF não ficaria sujeita a qualquer incidência de ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento da antecipação imposto passaria a ser da nova filial; e
- (ii) a venda dos produtos pela Marilan SF estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela Marilan VC, nos termos do Parecer 4.804/01.

Esclarece que em decorrência do resultado da referida Consulta, fez um novo pedido de Regime Especial, agora incluindo tanto a operação Marilan VC quanto a Marilan SF. Assinala que como consequência desse pedido, em 18/11/2003, foi editado o Parecer 9.232/03 (doc. 12), o qual entendeu pela possibilidade de a Marilan SF realizar o destaque do ICMS, nas suas vendas, utilizando a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, nos termos do artigo 506-G do RICMS/97, artigo 379 do RICMS/BA/12.

Diz que posteriormente, em 2009, quando o Parecer 11.373/09 (doc. 13) foi editado, determinando que o Parecer 4.804/01 estava revogado tacitamente desde 06/05/2003, ele também manteve a mesma sistemática de tributação já adotada pela empresa, inclusive o recolhimento do ICMS antecipado sobre a farinha de trigo adquirida pela Marilan VC, nos termos do artigo 506-A, § 2º, inciso II, do RICMS/97, artigo 373, § 3º do RICMS/BA/12.

Lembra que além dos Pareceres acima, até dezembro de 2019, a SEFAZ/SP [SEFAZ/BA] vinha renovando, a cada dois anos, o Regime Especial previsto no Parecer 5.115/01 (doc. nº 08), que concedia condição especial para o recolhimento do ICMS antecipação incidente na aquisição da farinha de trigo pela Marilan VC. Afirma que esse fato indicava que as Autoridades Fiscais efetivamente entendiam que a sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA aplicava-se à empresa, tanto que ela precisava de Regime Especial para pagamento do ICMS adiantamento sobre a farinha de trigo.

Destaca que o fato desse Regime Especial para o recolhimento do ICMS antecipado sobre a farinha de trigo adquirida de Estados não signatários do Protocolo ICMS 46/00 ter sido revogado, em dezembro de 2019, não altera o entendimento de que a empresa deve aplicar a sistemática de tributação prevista nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA para as operações com biscoitos.

Alega que isso porque, primeiramente, o referido Regime Especial referia-se apenas à data em que o imposto seria devido, não tendo qualquer relação com a sua forma de apuração, sendo que além disso, desde 2001, quando foi concedido o primeiro Regime Especial para a Marilan VC, a operação realizada pela empresa é a mesma, obedecendo as condições negociadas com o Estado e as previsões da legislação vigente. Afirma que desse modo, não há razão para a alteração do entendimento sobre a aplicabilidade do disposto nos artigos 373 a 379 às suas operações.

Consigna que nos últimos anos, foi submetido a diversos processos de fiscalização, inclusive no que se refere aos anos objeto do presente Auto de Infração, e nunca foi questionado sobre a aplicação dos artigos 373 a 379 do RICMS/BA no cálculo e recolhimento do ICMS incidente nas operações de comercialização de biscoitos derivados de trigo.

Destaca que em algumas situações, essas fiscalizações foram finalizadas com a exigência de alguns valores, principalmente, relativos à escrituração de Notas Fiscais (doc. 14).

Acrescenta que essas fiscalizações demonstram que o entendimento das Autoridades Fiscais da Bahia sempre foi no sentido de que a empresa poderia aplicar o disposto nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA/12 e destacar o ICMS nas vendas dos biscoitos utilizando a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.

Conclusivamente, diz que essa mudança de entendimento ocorreu de forma desmotivada e sem qualquer alteração seja na legislação, seja no *modus operandi* da empresa, o que só demonstra mais uma vez a falta de motivação da presente autuação fiscal, a qual deve ser integralmente cancelada.

**Reporta-se sobre a impossibilidade de alteração de critério jurídico.**

Alega que sem qualquer motivação, o entendimento anterior foi alterado e a empresa foi totalmente surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração, contudo, como se trata de uma mudança de critério jurídico, não poderia a Fiscalização aplicar esse novo entendimento de forma retroativa, sob pena de violação ao artigo 146 do CTN. Reproduz referido dispositivo legal.

Observa que é certo que a revisão de lançamento somente pode ser feita quando decorrente de erro de fato. Ou seja, o direito das Autoridades Fiscais de proceder à revisão de um lançamento somente é viável quando, à época dos fatos geradores, os elementos fáticos pertinentes às operações não tenham sido colocados corretamente à disposição do Fisco.

Diz que não se pode, todavia, revisar um lançamento pela modificação dos critérios jurídicos que a ele se pretende aplicar, que é o que de fato ocorre com a lavratura do presente Auto de Infração. Frisa que não se deve alegar que se tratou de erro de fato, pois todos os fatos estavam totalmente disponíveis à Fiscalização quando do fato gerador, ou seja, venda dos biscoitos pela Marilan VC e pela Marilan SF, não tendo havido qualquer alteração fática ou de legislação.

Acrescenta que mais do que isso, há quase 20 anos, em decorrência do pedido de Regime Especial objeto do Parecer 4.804/01, as Autoridades Fiscais da Bahia têm conhecimento sobre a estrutura de industrialização e comercialização de biscoitos pela empresa e nunca a havia questionado. Alega que durante todo esse período, foi objeto de diversos processos de fiscalização pelo Fisco estadual e nunca teve questionado o destaque da alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.

Conclusivamente, diz que desse modo, é absolutamente claro que a alteração do critério jurídico empregado pela Fiscalização não pode fundar a revisão de lançamento que redundou na lavratura do Auto de Infração em questão, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica, razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado improcedente.

**Reporta-se sobre a impossibilidade de invalidação de atos cuja produção de efeitos já tenha sido plenamente constituída (artigo 24 da LINDB e artigos 100 e 146 do CTN).**

Assevera que não é possível invalidar atos e contratos cuja produção de efeitos já se houver completada, com base em mudança posterior de orientação geral, sendo que esta previsão se encontra expressamente contida no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, alterado pela Lei nº 13.655, de 25/04/2018. Reproduz referido dispositivo legal.

Destaca que essas alterações foram introduzidas por meio da aprovação do Projeto de Lei do Senado nº 349, de 2015, proposto para incluir “disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação a aplicação do direito público” na LINBD. Reproduz a justificativa do PLS 349/15.

Salienta que essas previsões, em verdade, encontram grande semelhança com o teor dos artigos 100, parágrafo único, e 146 do CTN, os quais determinam que modificações trazidas nos critérios jurídicos não podem retroagir e contribuintes que observaram práticas reiteradas das Autoridades Fiscais, os quais não podem ser apenados.

Alega que até ser surpreendido com o presente Auto de Infração, seguia o entendimento das

Autoridades Fiscais, que por quase 20 anos equipararam os produtos industrializados pela Matriz por encomenda da Marilan VC a mercadoria industrializada em território baiano, para fins de aplicação do disposto nos artigos 373, 375 e 379 do RICMS/BA. Acrescenta que esse entendimento foi formalizado, em diversos momentos ao longo dos anos, em Pareceres, respostas à Consulta e mesmo fiscalizações anteriores, em que a Fiscalização exigiu diferenças de tributos em decorrência de erro de cálculo da empresa, na sistemática especial de recolhimento do ICMS aplicável à farinha de trigo e aos produtos dela derivados.

Conclusivamente, afirma que assim sendo, é incontestável que as condutas perpetradas pela empresa estavam respaldadas no entendimento das Autoridades Fiscais do Estado da Bahia e, portanto, devem ser aceitas, sob pena de afrontar o princípio da segurança jurídica e as disposições específicas da LINDB (artigo 24) do CTN (artigos 100 e 146).

**Reporta-se sobre a inexigibilidade da multa e dos juros.**

Alega que conforme restou demonstrado, a autuação é nula de pleno direito e não cometeu infração alguma que justificasse a imposição de multa, já que seguiu todas as determinações da legislação estadual. Diz que assim sendo, já que não há motivo para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida, por consequência deve ser afastada, também, a referida multa. Acrescenta que no mérito, restou demonstrado também a correção de todos os procedimentos adotados pela empresa, razão pela qual a autuação deve ser cancelada.

Entretanto, diz que na absurda hipótese de se entender possível a manutenção da exigência fiscal, o que admite a título meramente argumentativo, não pode concordar com a aplicação da multa de 60% do valor do tributo supostamente devido, prevista pelo artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96, diante de seu caráter abusivo, arrecadatório e confiscatório.

Destaca que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, razão pela qual o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Aduz que a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual, ressalta, não aconteceu no caso em tela.

Diz que além disso, as sanções não podem ser utilizadas como meio de reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, muito menos ser elevadas a ponto de implicar confisco. Afirma que referida penalidade desobedece ao artigo 150, inciso IV, da CF/88, na medida em que, além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é elevado e ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

Salienta que o princípio da razoabilidade obriga a Administração Pública a seguir critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades do interesse público. Já o princípio da proporcionalidade estabelece que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade do interesse público, isto é, se o ato administrativo ultrapassa o necessário para atingir seu objetivo, está eivado de ilegalidade e, portanto, se torna passível de anulação.

Menciona a esse respeito que o E. STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) no Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade de multa de 60%. Ou seja, o E. STF considerou confiscatória a multa aplicada no mesmo patamar daquela aplicada no presente Auto de Infração. Reproduz excertos da referida decisão.

Conclusivamente, diz que desse modo, descabe a penalidade imposta, em caráter absolutamente desproporcional à infração inexistente que lhe foi imputada, e pleiteia que sejam afastadas as multas, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV, da CF/88, ou, ao menos sejam reduzidas a

percentuais condizentes.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- i)** a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, que seja integralmente cancelada a exigência fiscal, principal, multa e juros, com o consequente arquivamento do processo, uma vez que o recolhimento do ICMS efetuado, nas operações com produtos derivados de farinha de trigo, estava de acordo com a legislação fiscal aplicável ao caso;
- ii)** subsidiariamente, caso esse não seja o entendimento adotado, o que admite apenas para argumentar, que a exigência fiscal seja parcialmente cancelada para que a multa aplicada seja afastada, ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desproporcionalidade com a infração supostamente cometida;
- iii)** que lhe seja assegurada a produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, em especial a posterior juntada de novos documentos, caso tido como necessários por esse órgão julgador, conforme permite o artigo 123, §§ 5º e 6º do RPAF;
- iv)**em face à direta relação entre o presente Auto de Infração e o Auto de Infração nº 276890.0001/21-0 lavrado contra a Marilan SF, decorrentes do mesmo procedimento de fiscalização e com mesmo objeto, exigência de supostos débitos de ICMS devidos pelos estabelecimentos da Marilan VC e da Marilan SF, no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, acrescidos de multa de 60% e juros, a reunião dos respectivos processos administrativos para que sejam analisados em conjunto, evitando-se quaisquer decisões conflitantes e de forma a garantir a uniformidade de julgamento dos casos, também em benefício da segurança jurídica e da economia processual;
- v)** que todas as intimações e comunicações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome das patronas Mariana Monte Alegre de Paula, inscrita na OAB/SP sob o nº 296.859, e-mail [mpaiva@pn.com.br](mailto:mpaiva@pn.com.br) e Isabela Guimarães Pereira, inscrita na OAB/SP nº 332.211, e-mail [ipereira@pn.com.br](mailto:ipereira@pn.com.br), todas com escritório na capital do Estado de São Paulo, na Rua Hungria, nº 1.100, Jardim Europa, CEP 01455-906, sob pena de nulidade.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.218 a 222). Consigna que a empresa possuía Regime Especial, sob nº.4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos na Bahia, condição para aplicabilidade do referido Protocolo.

Esclarece que referido Regime Especial fora revogado por meio do Parecer nº. 16355/2017, com ciência da empresa em 05/07/2017, e em que pese não mais fazer jus ao tratamento acima referido, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos.

Explica que a fiscalização do contribuinte fora efetuada em conjunto com sua filial sediada em Vitória da Conquista, IE nº 26.961.088, apurando-se individualmente os débitos por estabelecimento, mas considerando todos os créditos e saldos credores mensais passíveis de serem transferidos para a filial de Simões Filho nos termos da legislação.

Acrescenta que ao refazer toda a apuração do imposto quando o saldo devedor apareceu na Marilan Vitória da Conquista foi cobrado mediante o Auto de Infração nº. 276890.0007/21-9, sendo que no caso do saldo credor foi transferido para filial Marilan Simões Filho.

Descreve as operações efetuadas pelos estabelecimentos envolvidos, conforme literalmente transscrito abaixo:

- a) O contribuinte possui dois estabelecimentos atacadistas na Bahia, as quais são filiais da matriz industrial sediada em São Paulo;*
- b) A filial sob IE nº 26.961.088, CNPJ: 52.034.139/0003-11, sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo do Paraná e o fornecedor encaminha essa matéria prima sem transitar pelo estabelecimento Baiano por sua conta e ordem para a fabricação de biscoitos à matriz da Marilan S.A. em São Paulo, com posterior retorno dos produtos acabados (biscoitos);*

c) Por sua vez, a filial de Vitória da Conquista vende e transfere parte destes biscoitos à filial da empresa em Simões Filho, ora autuada, os quais são objeto de comercialização pela mesma.

d) Para apurar o ICMS devido ao Estado da Bahia relativo às suas atividades de atacadista de biscoitos, utilizou a sistemática de tributação para farinha de trigo e derivados (biscoitos), nos termos do Protocolo 46/00, com base em regime especial já revogado.

**1.1. Dos Regimes Especiais das filiais Baianas.**

Inscrição	Parecer nº	Objeto	Observação
26.9 61.0 88	4804 /200 1	Suspensão do imposto nas remessas de farinha de trigo para industrialização por sua conta e ordem, do fornecedor em PR/SP diretamente à matriz em SP.	Prerrogativa incorporada ao RICMS/Ba, conforme art. 615 do Decreto nº 10.333/2007. Vide Consulta Parecer nº 11373/2009.
		Apuração diferenciada do imposto, prevista no Protocolo 05/01, para apropriação de 12% a título de crédito fiscal nas saídas internas e interestaduais.	
26.9 61.0 88	5115 /200 1	Prazo especial de recolhimento do imposto devido por antecipação, considerando a prerrogativa do art. 355 do RICMS/Ba., Decreto nº 6.284/1997..	Renovação indeferida através do Parecer nº 13697/2019.
26.9 61.0 88	581/ 2002	Prorrogação dos Regimes Especiais pareceres nºs 4804/2001 e 5115/2001 por tempo indeterminado.	
26.9 61.0 88  59.5 51.5 73	9232 /200 3	Transferência de biscoito entre as filiais sem o destaque do imposto normal.  Transferência de biscoito entre as filiais sem a retenção do imposto devido por substituição.  Extensão do Regime Especial parecer 4804/2001 para apuração diferenciada do imposto devido pela nova filial IE nº 59.551.573, autorizando-a à apropriação de 12% a título de crédito fiscal nas saídas internas e interestaduais.	
26.9 61.0 88	1635 5/20 17	Revogação de ofício dos Regimes Especiais pareces nº 4804/2001 e 581/2002.	Decreto 15490/2014, art. 6º, exigia manifestação de interesse na prorrogação dos mesmos, tendo o contribuinte se mantido inerte quanto à obrigação.

Salienta que o Decreto nº 15490/2014, em seu art. 6º, exigiu para todos os contribuintes que

possuíam Regimes Especiais concedidos até 2013 e com data indeterminada de validade, a respectiva manifestação, até 31/05/2015, do interesse na sua prorrogação. Diz que a empresa Marilan S.A., apesar do tempo razoável para a decisão, ficou inerte quanto à obrigação, obrigando o Fisco a proceder à revogação de ofício dos Regimes Especiais outrora concedidos, conforme Parecer nº 16355/2017, com ciência em 05/07/2017.

No tocante à apuração da conta corrente do ICMS devido, ressalta que a simples equiparação do atacadista a industrial nos termos da legislação do IPI não pode se aplicar, por presunção, ao ICMS para fins de extensão de tratamentos diferenciados e benefícios fiscais não expressamente admitidos.

Sustenta que assim sendo, deveria o contribuinte, que não possui estabelecimento industrial no Estado da Bahia, ter procedido à tributação regular de suas saídas internas e interestaduais de biscoitos conforme a carga tributária aplicável, sem a redução aplicada indevidamente, podendo se apropriar de todos os créditos fiscais relacionados a estas operações, mas devendo recolher o imposto do saldo devedor apurado.

Consigna que nesses termos, pelo uso indevido do tratamento diferenciado de tributação para fabricantes de biscoitos no Estado, a teor do Protocolo ICMS 46/00, a partir de agosto de 2017, foi feita toda a apuração da conta corrente fiscal de ambas as filiais para fins de levantamento do saldo devedor por estabelecimento, considerando:

- *A apropriação de todos os créditos do imposto a que o contribuinte tem direito: NO e ST sobre a aquisição de farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior da ST pelas saídas internas de biscoitos a contribuintes, pela não apropriação do imposto destacado nas transferências recebidas;*
- *O valor da carga tributária cheia a que o contribuinte deveria ter se submetido, sem direito à redução de alíquota ou base de cálculo.*
- *O transporte do saldo credor mensalmente apurado na filial de Vitória da Conquista para a filial de Simões Filho;*

Explica que nas autuações das filiais Marilan Vitória da Conquista e Marilan Simões Filho foram levantados todos os créditos, inclusive os que o contribuinte pagou a mais na substituição tributária, recalculando a carga tributária/alíquota correta do imposto próprio de 12% para 18% a todos os débitos.

Acrescenta que ao refazer toda a apuração do imposto, foi cobrado o saldo devedor que restou na Marilan Vitória da Conquista, sendo transferido todo o saldo credor mensal para a filial Marilan Simões Filho.

Registra que para melhor entendimento e clareza há um Demonstrativo Resumo (fl. 04) em que as duas filiais estão lado a lado, com seus respectivos valores apurados em cada mês.

Observa que os Demonstrativos de onde os valores foram extraídos são os seguintes:

*Anexo I e VI - Demonstrativo das saídas internas 2018, 2019, 2020 e 2017 (FL08 e 39)*

*Anexo II e VII - Demonstrativo das saídas Interestaduais 2018, 2019, 2020 e 2017 (FL 13 e 46)*

*Anexo III e VIII - Demonstrativo das notas fiscais de entradas 2018, 2019, 2020 e 2017 (FL 20 e 53)*

*Anexo IV e IX - Demonstrativo das diferenças Substituição Tributária paga a maior 2018, 2019, 2020 e 2017 (FL 27 e 60)*

*Anexo V - Recolhimento no código de receita 1145-ICMS Antecipação Tributária (FL 34)*

Afirma que apesar da alegação defensiva de que “nunca houve qualquer compromisso da MARILAN VC de instalar uma unidade fabril em território baiano como contrapartida para concessão do Regime Especial previsto no Parecer 4.804/01”, com a revogação do Parecer 4.804/01, o contribuinte, que não fabrica produtos em território baiano não atende às disposições do artigo 375 do RICMS/BA, Decreto nº. 13.780/12, cujo teor reproduz.

Diz que conforme se observa no § 1º, a alíquota de 12% é aplicável somente às aquisições de

mercadorias produzidas neste Estado, descabendo, desse modo, a alegação defensiva de “ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasam a autuação”.

Quanto aos supostos equívocos apontados pelo autuado consigna o seguinte:

a) Créditos por aquisições de mercadorias - informações extraídas do SPED quando teriam sido retiradas das NFes recebidas, não invalida o método uma vez que só beneficia o contribuinte por considerar TODAS as operações regulares praticadas;

b) Aplicação da ST nas transferências internas – não houve esta aplicação que o contribuinte alega.

c) Desconsideração do crédito ST por devoluções

– Para esclarecer o que está sendo cobrado no Auto de Infração é o ICMS NORMAL que as empresas deixaram de recolher por estarem apurando e recolhendo o imposto a menor. Nada de ST foi cobrado.

O imposto recolhido com o código de 1145-ICMS Ant Tributária, foi integralmente aproveitado como crédito (coluna F do demonstrativo FL 04).

Todos os créditos do imposto normal foram considerados, inclusive as devoluções, não há o que se falar em créditos por devoluções da ST é só verificar nas planilhas.

d) Apuração centralizada – não houve prejuízo ao contribuinte e, sendo a farinha de trigo, insumo à produção de biscoito, todo o pagamento do imposto fora considerado na fabricação dos seus derivados, considerando não mais possuir autorização para apuração especial.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em Pauta Suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à DAT SUL/ IFEP SUL, a fim de que o AUTUANTE ou outro AUDITOR FISCAL designado realizasse os ajustes no levantamento fiscal, conforme literalmente reproduzido abaixo:

[...]

**SOLICITA-SE AO DILIGENCIADOR.**

**1.REVISE** o levantamento fiscal no tocante aos **DÉBITOS** considerando o seguinte:

a) Relativamente à coluna A - **Débitos Apurados nas Operações Internas**, refaça o levantamento considerando os valores e alíquotas aplicadas constantes dos documentos fiscais e não a alíquota de 18% utilizada na reconstituição;

b) No que tange à coluna B - **Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais**, desde que os valores e alíquotas sejam os constantes nos documentos fiscais emitidos, mantenha a reconstituição, conforme procedido;

c) Apure o valor total dos **DÉBITOS**, coluna C ( $C=A+B$ );

d) No tocante aos **CRÉDITOS**, considere os valores constantes da coluna **D** e **F**, ou seja, exclua dos créditos os valores referentes a coluna **E**, para apuração do crédito total da coluna **G** e da diferença do ICMS a recolher da coluna **H** ( $H=C-G$ ), elaborando novos demonstrativos com os ajustes realizados.

Vale observar que existindo SALDO CREDOR apurado mensalmente este NÃO deverá ser transferido para o estabelecimento MARILAN Simões Filho, mas sim ser transportado para o próximo mês de apuração no estabelecimento MARILAN Vitória da Conquista.

A diligência foi cumprida pelo autuante (fls.230/231). Observou o autuante que após a diligência e ajustes nas planilhas, conforme solicitado pelo CONSEF, foi apurado um saldo credor no período fiscalizado de R\$ 12.727.625,82, conforme planilha que anexou aos autos e digitalizada entregue ao Contribuinte, portanto, inexistindo imposto a ser exigido na filial Marilan Vitória da Conquista.

Assinala que a planilha referente à filial da Marilan Vitória da Conquista, que deu origem ao presente Auto de Infração (27689.0007/21-9), utilizando o método de apuração de conta corrente fiscal compensando-se os débitos com os créditos, irá acumular um crédito de R\$ 12.727.625,82.

Apresenta novo demonstrativo no qual os períodos de ocorrências estão zerados, inexistindo imposto a recolher.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls.249 a 258). Reporta-se sobre a tempestividade da Manifestação. Discorre sobre os fatos atinentes à autuação e impugnação.

Salienta que um dos seus argumentos defensivos foi de nulidade da autuação devido ao erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças de ICMS apuradas pelo autuante, sendo que em face à essa alegação, a 1<sup>a</sup> JJF solicitou a realização de diligência com a finalidade de revisar os valores exigidos na autuação.

Alega que apesar da realização da diligência, ainda existem equívocos no cômputo da base de cálculo tributável da autuação, o que acarreta a nulidade do lançamento de ofício em questão, por violação ao disposto no art. 142 do CTN e no art.39, inciso IV, alínea “b”, do RPAF.

Reitera que as informações relativas aos valores de créditos na aquisição de produtos continuaram não tendo como base o SPED Fiscal da empresa, Registro de Entradas, conforme havia sido indicado originalmente pela Fiscalização na autuação.

Aponta como segundo equívoco incorrido na autuação o cálculo do “Crédito de ICMS-ST” a ser reconhecido pelos estabelecimentos da Marilan, haja vista que existia uma diferença entre o valor indicado na autuação como saldo credor e o valor efetivamente recolhido pela Marilan VC e pela Marilan SF, uma vez que o cálculo do autuante não considerou o ICMS-ST descontado pelas devoluções.

Alega que a diligência ainda aplicou duas metodologias diferentes de cálculo para os créditos a serem apropriados pelas filiais. Diz que no caso da Marilan VC, permitiu-se a utilização dos “Créditos de ICMS-ST” recolhido na entrada sob o código de receita 1145, contudo para a Marilan SF referido crédito não foi permitido sem qualquer explicação.

Afirma que apesar da realização da diligência, ainda existem equívocos no cômputo da base de cálculo tributável do presente Auto de Infração, o que acarreta a nulidade do lançamento de ofício em questão, por violação ao disposto no art. 142 do CTN e no art. 39, inciso IV, alínea “b”, do RPAF.

Ressalta que além do acima exposto, não foi intimado em qualquer momento ao longo da diligência a prestar esclarecimentos e/ou informações que se fariam necessários, restando evidente que a diligência foi realizada de forma unilateral e sem nenhuma participação da empresa, que poderia contribuir prestando informações necessárias para sanar o presente caso.

Diz que assim sendo, o procedimento de diligência deve ser considerado inócuo.

Afirma que considerando que o resultado da diligência fiscal constatou a inexistência de qualquer valor de ICMS devido pela Marilan VC, o presente Auto de Infração deve ser cancelado e o processo arquivado.

Conclusivamente, sustenta que dessa forma, inexistem dúvidas quanto à nulidade do Auto de Infração e também do resultado da diligência, o que implica a necessidade de cancelamento da autuação.

Finaliza a Manifestação requerendo:

- a nulidade do Auto de Infração, haja vista o erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças de ICMS apuradas, o qual não foi sanado pela diligência realizada;
- a nulidade do próprio processo de diligência pelo fato de ter sido realizado de forma unilateral, e que em face à conclusão da diligência o Auto de Infração deve ser cancelado, pois inexistem qualquer valor de ICMS devido pela Marilan VC;
- caso não seja esse o entendimento, o que admite apenas para argumentar, reitera todos argumentos apresentados na peça impugnatória;
- a nulidade do Auto de Infração em face à ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação e utilização de mera presunção para exigência do ICMS nas operações com os produtos derivados de trigo;
- caso esse não seja o entendimento, o que admite apenas para argumentar, que a exigência fiscal

seja parcialmente cancelada para que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desproporcionalidade com a infração supostamente cometida;

- em respeito ao princípio da verdade real, que lhe seja assegurada a produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, especialmente a posterior juntada de novos documentos, caso tido como necessário por esse órgão julgador, consoante permite o art. 123, §§ 5º e 6º do RPAF.

- que todas as intimações e comunicações atinente ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome das patronas Mariana Monte Alegre de Paula, inscrita na OAB/SP sob o nº 296.859, e-mail [mpaiva@pn.com.br](mailto:mpaiva@pn.com.br) e Isabela Guimarães Pereira, OAB/SP nº. 332.211, e-mail [ipereira@pn.com.br](mailto:ipereira@pn.com.br), todas com escritório na capital do Estado de São Paulo, na rua Hungria, 1.100, Jardim Europa, CEP 01455-906, sob pena de nulidade.

O autuante, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou (fls.265 a 268).

Reporta-se sobre às alegações defensivas aduzidas na Manifestação de fls. 249 a 258).

No tocante à alegação defensiva de que, “Valores dos créditos das aquisições dos produtos não seriam oriundos dos dados do SPED”, diz que todos os dados que alimentam o SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal são exatamente os dados que devem compor o SPED, ou seja, documentos fiscais, sejam estes registrados ou omitidos, descabendo se falar em dados extraídos de outra fonte e cujos demonstrativos foram todos entregues ao autuado.

Quanto à alegação defensiva de “Desconsideração dos créditos ST por devoluções”, esclarece que a exigência fiscal diz respeito ao “**ICMS NORMAL**”, que as empresas deixaram de recolher em virtude da apuração e recolhimento incorreto do débito do imposto, resultando em imposto a menor recolhido. Acrescenta que desse modo, todos os créditos fiscais do ICMS normal foram considerados, inclusive em relação às devoluções.

Assevera que nesse sentido, não houve cobrança de ST conforme se depreende das informações registradas no PAF.

No que concerne à alegação defensiva de “Falta de apropriação dos créditos sob o código de receita 1145 pagos na filial de Simões Filho”, esclarece que não foram encontrados os pagamentos aduzidos pelo impugnante, que poderiam ser objeto de possível creditamento.

Rechaça a arguição do impugnante de nulidade do Auto de Infração por violação aos artigos 142 do CTN e art. 39 do RPAF, sustentando que descabe se falar em violação aos referidos dispositivos normativos, haja vista que o PAF contém a planilha “RESUMO DOS DÉBITOS”, demonstrando-se em suas colunas a origem dos valores informados, sejam débitos ou créditos, as quais se vinculam a demonstrativo específico discriminando os números dos documentos fiscais respectivos, datas, valores, descrição das mercadorias e outras informações, todas repassadas ao autuado e anexadas aos autos em meio digital, descabendo, dessa forma, se falar em violação ao art. 142 do CTN e art. 39 do RPAF, haja vista que todos os elementos para constituição do crédito tributário estão identificados e demonstrados no processo.

Quanto à alegação defensiva por ter sido a diligência realizada de forma unilateral, invoca e reproduz os artigos 131 e 148 do RPAF.

Diz que após concluir a diligência, o autuado foi cientificado via DTE, fl. 287, concedendo-lhe o prazo de 10 dias, na forma do art. 23 do RPAF, sendo que, dentro do prazo, se manifestou, porém, sem apresentar nenhum argumento técnico que invalide os demonstrativos e cálculos da autuação.

Quanto à alegação defensiva de aumento indevido do valor exigido no Auto de Infração n. 276890.0001/21-0, após a diligência, diz que a diferença somente poderá ser exigida mediante outro Auto de Infração, conforme informado à fl. 264, caso prevaleça a forma de apuração do imposto devido solicitado pelo CONSEF.

Quanto ao pedido de redução da multa formulado pelo impugnante, diz que referida multa já se encontra prevista na Lei n. 7.014/96.

Apresenta as suas considerações finais sobre a metodologia de cálculo da apuração, consignando que procedeu aos ajustes conforme solicitado pelo CONSEF, considerando a manutenção da carga tributária suportada na cadeia, indiretamente.

Ressalta que defende a manutenção da sistemática de reapuração da conta corrente fiscal do Contribuinte por estabelecimento, conforme o art. 305, § 2º, do RICMS/BA/12, mas com apropriação do saldo credor no estabelecimento de Vitória da Conquista, considerado mensalmente, e promovendo sua transferência de ofício, ao estabelecimento de Simões Filho para fins de compensação com o saldo devedor daquele estabelecimento, em virtude de não ter havido prejuízo ao erário, pois foram auditadas simultaneamente.

Diz que conforme pode ser observado, após a diligência, o saldo credor que foi apurado na filial de Vitória da Conquista e não foi transferido, acabou repercutindo na filial de Simões Filho, aumentando o saldo devedor, ou seja, trocou-se seis por meia dúzia, obrigando a Fiscalização a exigir essa diferença por meio de outro Auto de Infração.

Observa que não houve prejuízo ao Contribuinte, haja vista que os saldos credores transportados à filial de Simões Filho contribuíram para reduzir o débito no referido estabelecimento na data respectiva, com menor incidência de acréscimos moratórios e multas no período do lançamento.

Consigna que por questão de economicidade e praticidade, pede que os Autos de Infração sejam julgados em conjunto, considerando a conexão entre ambos.

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

Presentes na sessão de julgamento a Advogada Mariana Monta Alegre de Paiva OAB/SP 296.859 e Inspetora Sandra Rosa Pereira.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Inicialmente, cabe apreciar as preliminares de nulidades do Auto de Infração arguidas pelo impugnante.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação.

A análise da descrição da infração conjuntamente com as informações adicionais constantes no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva.

Os registros feitos detalhadamente pelo autuante afastam qualquer possibilidade de dúvida quanto à motivação e fundamentação da autuação, inociando cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, inexistindo violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142, do CTN, e ao artigo 5º, inciso LV, da CF/88, conforme alegado pelo impugnante.

Na realidade, o impugnante recebeu todos os elementos elaborados pelo autuante, inclusive em meio digital, e pode exercer plenamente o seu direito de defesa, registre-se, conforme exerceu.

O impugnante argui a nulidade da autuação por estar baseada em mera presunção.

Certamente que essa arguição defensiva também não pode ser acolhida.

Isso porque, claramente verifica-se que a infração imputada ao autuado não se trata de presunção, haja vista que a presunção é decorrente de uma análise lógica, pela qual, parte-se de um fato conhecido, ou seja, cuja existência é certa, e infere-se a existência de um fato desconhecido, cuja existência é possível. É certo que no presente caso, inexiste qualquer fato desconhecido que precise ser apurado por um fato conhecido, haja vista que o levantamento fiscal está baseado em

dados e informações declarados pelo próprio autuado na sua Escrita Fiscal Digital - EFD, que aponta o procedimento adotado pelo autuado no período objeto da autuação, que no entendimento da Fiscalização está em desacordo com a legislação tributária de regência.

O impugnante argui, ainda, a nulidade por erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças. Alega que além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração mencionados acima, a autuação está eivada também de erros na metodologia/quantificação das diferenças de ICMS supostamente devidas pela empresa.

Em apertada síntese, pode ser dito que a metodologia utilizada pelo autuante considerou todos os créditos e débitos das operações realizadas pela empresa, sendo que os créditos fiscais foram repassados integralmente para filial de Simões Filho, conforme demonstrativo que elaborou, e os débitos de alguns meses estão sendo cobrados no presente Auto de Infração.

Não vislumbro na metodologia adotada pelo autuante um fator determinante de nulidade da autuação, haja vista que referida metodologia pode ser ajustada, registre-se, conforme foi com a realização de diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cuja apreciação será feita mais adiante no exame de mérito da autuação.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas pelo impugnante, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18, IV, "a", do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em lide.

Cabe também consignar que após a realização da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o resultado trazido pelo diligenciador se apresenta suficiente para deslinde da questão, razão pela qual, com fundamento no art. 147, I, "a", do RPAF/BA/99, considero desnecessária a conversão do feito em diligência.

No mérito, conforme consta na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR, recolhendo o imposto devido a título de substituição tributária respectiva - RICMS, art. 289, § 2º, I – e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo. Após o retorno dos produtos acabados, efetua sua comercialização diretamente e/ou transfere parte dos produtos para serem comercializados no estabelecimento de Simões Filho IE:59.551.573.*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo 46/00, o qual fora revogado através do parecer 16355/2017 mediante ciência em 05/07/2017.*

*Em que pese não mais fazer jus ao tratamento supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos:*

*a) Nas vendas dos biscoitos, destacou o imposto mas não o recolheu, utilizando-se do artifício do estorno indevido do respectivo débito nos seus controles fiscais.*

*b) No cálculo do valor devido pelas respectivas vendas, considerou somente a carga tributária de 12% - ora utilizando a redução na sua base de cálculo ora reduzindo sua alíquota - provocando diferença a menor no cálculo do imposto devido, em desacordo com a legislação vigente.*

*Desta forma foram levantados todos os créditos e débitos das operações da empresa, sendo que os créditos foram repassados integralmente para filial de Simões Filho, conforme demonstrativo anexo, e os débitos de alguns meses estão sendo cobrados neste Auto de Infração.*

Na peça impugnatória apresentada, o autuado sustenta, em síntese, que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão de acordo com o disposto na legislação tributária do Estado da Bahia, assim como no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, com base no próprio entendimento da SEFAZ/BA, explanado em diversos pronunciamentos - pareceres - realizados ao longo dos anos, razão pela qual não há que se falar em qualquer falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS.

Verifica-se, portanto, que o cerne da questão reside no fato de a Fiscalização entender que o autuado não faz jus à sistemática de apuração anteriormente utilizada e, contrariamente, o

autuado entender que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão corretos.

Conforme aduzido pelo próprio impugnante, o Auto de Infração em lide entende que, pelo fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA, razão pela qual esses estabelecimentos deveriam:

(i) na venda para clientes localizados na Bahia: destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto. Além disso, nesses casos, as filiais deveriam recolher o ICMS-ST relativos às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido;

(ii) na venda para clientes localizados em outros Estados: destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Os artigos 375, 377 e 379, do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, dispõem:

*Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.*

*§ 1º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes ou suas filiais atacadistas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares, produzidos neste Estado, conterá o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.*

[...]

*Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:*

*I - abater do ICMS devido por outras operações próprias do estabelecimento ou dos demais estabelecimentos da empresa;*

*II - abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes com os produtos constantes do caput do art. 375;*

[...]

*Art. 379. O documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas de estabelecimento fabricante ou de outro estabelecimento da mesma empresa, desde que fabricados neste estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterá o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.*

A leitura dos dispositivos normativos acima reproduzido permite constatar que, efetivamente, a admissibilidade da sistemática neles prevista tem como condição indispensável que os produtos sejam **fabricados neste estado**, condição esta não atendida pelo autuado, haja vista que não se trata de fabricante, mas sim de filial atacadista.

A pretensão defensiva de equiparação da filial Marilan Vitória da Conquista a um estabelecimento industrial, invocando, neste sentido, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, não pode ser acolhida, haja vista que inexiste qualquer vínculo hierárquico legal para que a referida legislação federal se imponha à legislação tributária estadual. Note-se que quando o legislador estadual pretendeu que houvesse qualquer equiparação de atacadista a industrial expressamente assim consignou na norma.

Na realidade, o autuado era beneficiário de um Regime Especial, Parecer nº.4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no Estado da Bahia, condição exigida para aplicação do referido Protocolo.

Ocorre que o referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº. 16.355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida - por não se tratar de estabelecimento fabricante -, continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido.

A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada.

Vale observar que não ocorreu mudança de critério jurídico, conforme alegado pelo impugnante, ou qualquer insegurança jurídica, haja vista que com a revogação do Regime Especial em 05/07/2017, reitere-se, o autuado já era sabedor que não poderia continuar com a sistemática anterior.

Vale também observar que a alegação defensiva atinente a existência de fiscalizações anteriores que referendaram a sistemática anteriormente adotada não pode ser considerada, haja vista que, desde que observado o prazo decadencial, a Fiscalização pode sim revisar ou proceder verificações fiscais, independentemente de o Contribuinte já ter sido fiscalizado ou não em determinado período.

Conforme relatado, esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em Pauta Suplementar, por entender que a metodologia adotada pelo autuante precisava de ajustes, converteu o feito em diligência à DAT SUL/ IFEP SUL, a fim de que o diligenciador adotasse as seguintes providências:

- procedesse revisão do levantamento fiscal no tocante aos **DÉBITOS** considerando o seguinte:
  - i) relativamente à coluna A - **Débitos Apurados nas Operações Internas**, refizesse o levantamento considerando os valores e alíquotas aplicadas **constantes dos documentos fiscais** e não a alíquota de 18% utilizada na reconstituição;
  - ii) no que tange à coluna B - **Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais**, desde que os valores e alíquotas fossem os constantes nos documentos fiscais emitidos, mantivesse a reconstituição, conforme procedido;
  - iii) apurasse o valor total dos **DÉBITOS**, coluna C (**C=A+B**);
  - iv) no tocante aos **CRÉDITOS, considerasse** os valores constantes da coluna **D e F**, ou seja, **excluísse** dos créditos os valores referentes a coluna E, para apuração do crédito total da coluna G e da diferença do ICMS a recolher da coluna H (**H=C-G**), elaborando novos demonstrativos com os ajustes realizados.

Foi observado, ainda, que existindo **SALDO CREDOR** apurado mensalmente este **NÃO** deveria ser transferido para o estabelecimento **MARILAN Simões Filho**, mas sim ser transportado para o próximo mês de apuração no estabelecimento **MARILAN Vitória da Conquista**.

A diligência foi cumprida pelo próprio autuante que, após proceder aos ajustes, apurou como resultado a existência de saldo credor no período fiscalizado no valor de R\$ 12.727.625,82, conforme planilha que anexou aos autos, portanto, descabendo, imposto a ser exigido do autuado, no caso filial Marilan Vitória da Conquista.

Observo que apesar de o autuante haver cumprido a solicitação contida na diligência, registrou que defende a manutenção da sistemática de reapuração da conta corrente fiscal do Contribuinte por estabelecimento, conforme o art. 305, § 2º, do RICMS/BA/12, mas com apropriação do saldo credor no estabelecimento de Vitória da Conquista, considerado mensalmente, e promovendo sua

transferência de ofício, ao estabelecimento de Simões Filho para fins de compensação com o saldo devedor daquele estabelecimento, em virtude de não ter havido prejuízo ao erário, pois foram auditadas simultaneamente.

O referido dispositivo regulamentar assim dispõe:

*Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

[...]

*§ 2º Os débitos e os créditos devem ser apurados por estabelecimento do sujeito passivo.*

Ocorre que o artigo 306, do mesmo diploma regulamentar determina:

*Art. 306. A transferência do saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte será feita mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.*

A leitura dos referidos dispositivos regulamentares permite constatar que a transferência do saldo credor entre os estabelecimentos do mesmo Contribuinte ocorre mediante documentos fiscais e decorre da vontade do próprio Contribuinte, portanto, não podendo ser imposta, ou seja, realizada de ofício. Por este motivo entre outros foi que esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência.

Diante do exposto, acorde com o resultado da diligência cumprida pelo autuante, considero a infração insubstancial.

Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pela impugnante no sentido de que, todas as intimações e comunicações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome das patronas Mariana Monte Alegre de Paula, inscrita na OAB/SP sob o nº 296.859, e-mail [mpaiva@pn.com.br](mailto:mpaiva@pn.com.br) e Isabela Guimarães Pereira, inscrita na OAB/SP nº 332.211, e-mail [ipereira@pn.com.br](mailto:ipereira@pn.com.br), todas com escritório na capital do Estado de São Paulo, na Rua Hungria, nº 1.100, Jardim Europa, CEP 01455-906, consigno que inexiste óbice para que o pleito seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária, contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao Contribuinte são as previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276890.0007/21-9**, lavrado contra **MARILAN ALIMENTOS S/A**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR