

A. I. N° - 207140.0023/21-0  
AUTUADO - JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.  
AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29/08/2022

#### ACÓRDÃO JJF N° 0144-03/22-VD

**EMENTA:** ICMS. DESENVOLVE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Em sede de informação fiscal o Autuante refez o levantamento fiscal para exclusão de valores exigidos que não constavam do lançamento anterior anulado pela 2<sup>a</sup> Instância e objeto da presente autuação. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$ 1.708.518,99, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da **Infração 01 - 003.008.004.** Recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Demonstrativo às fls. 10 a 74.

Consta como complemento que o presente Auto de Infração trata do refazimento do Auto de Infração N° 207140.0005/19-0, julgado nulo CF Acórdão CJF N°0058-12/21.

“O contribuinte incorreu nas seguintes irregularidades: a) erro na atualização anual do valor do piso do Desenvolve; b) excluiu indevidamente da apuração do saldo devedor passível de incentivo os créditos fiscais relativos às prestações de serviços de transportes, as operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização e c) incluiu indevidamente os créditos no item “b” no saldo devedor não passível do incentivo. Tais procedimentos resultaram no recolhimento a menor de ICMS “normal” devido, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração”.

O Autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls. 137 a 162, nos termos que se seguem resumidos.

Depois de reproduzir o teor da acusação fiscal afirma que novamente a nulidade do lançamento fiscal é evidente, pois inexiste a indicação de fundamento legal da infração imputada, há diversos erros nos cálculos do imposto considerado devido, que inclusive dificulta a compreensão da infração, além do injustificável aumento da exigência fiscal em comparação ao Auto de Infração original (Auto de Infração n° 207140.0005/19-0), tendo em vista que se trata de mero refazimento de lançamento fiscal anteriormente anulado.

Afirma que além dos vícios que, por si só, fulminam o lançamento de nulidade, a integralidade do crédito tributário deve ser julgada improcedente diante da extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, destaca que mesmo que se mantenha a exigência fiscal, o que não prospera, o procedimento adotado de excluir o montante referente à energia elétrica, serviços de transporte

e combustível adquiridos da base de cálculo do ICMS recolhido com base no Programa Desenvolve não acarretou prejuízo aos cofres do Estado da Bahia.

Destaca que, embora se trate de auto de infração lavrado para refazimento de outro auto de infração anulado exatamente pela existência de vícios materiais, são inúmeros os motivos que ensejam a nulidade integral do presente auto de infração.

Cita que a primeira nulidade do Auto de Infração é a iliquidez e incerteza do crédito tributário, diante de diversas inconsistências nos cálculos e valores indicados pelo Autuante. Prossegue destacando que o presente Auto de Infração trata do refazimento do Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, anulado por esse CONSEF pela existência de vícios materiais.

Frisa que, embora tenha ocorrido a decadência do crédito tributário, ao analisar o Auto de Infração lavrado, por ser um “refazimento”, é de se esperar similitudes com o lançamento fiscal anterior. Continua assinalando que os valores exigidos são totalmente distintos daquele constante no lançamento fiscal original. Além disso, a infração é totalmente distinta e os valores constantes nos demonstrativos do Autuante também.

Faz as seguintes indagações: se se trata de mero refazimento, então por qual motivo o valor da exigência fiscal está maior no presente auto de infração; por que houve alteração nos demonstrativos de cálculo; A que se refere as diferenças nos demonstrativos de cálculo e; tais diferenciações não deveriam ocorrer e são injustificadas, uma vez que não é possível a inclusão de novas exigências fiscais, tendo em vista o decurso do prazo decadencial (operações ocorreram em 2015 e 2016 e a ciência do presente auto de infração em 27/12/2021).

Observa que, ao analisar a infração imputada e os documentos apresentados pelo Autuante, verificou que foi autuado pelo equívoco na atualização do “piso” do ICMS apurado pelo programa Desenvolve.

Destaca que, sem entrar no mérito da atualização, apenas verificando o critério utilizado pelo Autuante, já se verificamos erro de procedimento. Isso porque o Autuante, conforme documentos anexados, realiza a atualização do piso pela variação do índice IGPM ano a ano. Continua frisando que ao realizar o cálculo, de forma injustificável, acaba em todos os períodos calculando duas vezes o mês de maio. Em outras palavras, o Autuante considera o mês de maio como mês inicial e final do cálculo na atualização anual do “piso”. Consequentemente, o índice desse mês é considerado duas vezes no cálculo.

Afirma não ser possível compreender qual critério de atualização foi utilizado pelo Autuante, que não possui fundamento fático ou jurídico e apenas reforça a insegurança e incerteza dos cálculos dos valores devidos apresentados. Diz causar estranheza a inexistência de apresentação de cálculos oficiais da suscitada “falta de atualização do piso do Desenvolve”, pois *prints* da Calculadora do Cidadão não são servíveis como prova de erro de atualização.

Menciona que o Autuante não esclarece a forma que realizou os cálculos do imposto devido, como chegou aos valores exigidos e, nem sequer, as demais diferenças entre o seu cálculo e o cálculo que realizou.

Menciona que, da forma como lavrado o auto de infração, não é possível identificar a composição da base de cálculo utilizada pelo Autuante, inexistindo previsão legal para lastrear o procedimento adotado.

Revela que o art. 129, do a Lei Estadual nº 3.956/1981 - COTEB, o Auto de Infração deve conter o demonstrativo do crédito tributário com a discriminação correta da base de cálculo do tributo exigido.

Afirma que a base de cálculo é elemento essencial do lançamento fiscal por ser a expressão econômica do fato gerador do tributo. A este respeito, destaca o tema através da colação de trecho de lições do jurista pátrio Hugo de Brito Machado.

Friza que, no presente caso há vícios em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente no critério material (o que está sendo tributado) e no critério quantitativo (como foi realizado o cálculo da obrigação tributária).

Aduz que tais vícios ensejam a nulidade do lançamento fiscal, conforme o entendimento do CONSEF, nos termos do Acórdão nº 0379-12.18, precedente, cuja ementa e trecho do voto reproduz, para destacar que a Câmara de Julgamento Fiscal declarou a nulidade de auto de infração em situação que houve incerteza e insegurança no crédito tributário, assim como ocorre no presente caso

Diz que no caso concreto, há insegurança quanto aos cálculos e origem dos valores indicados como devidos pelo Autuante, sendo de rigor a declaração de nulidade do auto de infração.

Afirma que o Auto de Infração também é nulo pela ausência de indicação do fundamento jurídico da infração de que considerou indevidamente as operações com energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de transporte na sua apuração do ICMS “normal”.

Destaca que, conforme se verifica da leitura do Auto de Infração, nenhum dos dispositivos mencionados diz respeito à infração propriamente dita - falta de recolhimento do ICMS “Normal” - porque tratam, tão-somente, das regras gerais aplicáveis a benefícios fiscais e parte de Decreto sobre o Programa Desenvolve. Menciona que foram indicados pelo Autuante como infringidos os artigos 37 e 38 da Lei Estadual nº 7.014/96 e artigos 2 e 3 do Dec. nº 8.205/02, cujo teor transcreve.

Afirma que, da análise dos citados artigos, se depreende que a acusação imputada pelo Autuante carece de fundamentação porque foram indicados dispositivos genéricos que tratam de benefícios fiscais, enquanto a infração se refere à falta de pagamento de ICMS em virtude da consideração indevida das operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviço de transporte no cálculo do ICMS “Normal” que teriam desencadeado o pagamento a menos do ICMS “Normal”.

Sustenta que a ausência de indicação precisa da hipótese legal que fundamenta a cobrança de ICMS em virtude do suposto creditamento indevido caracteriza cerceamento ao direito de defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal) e, inclusive, impede que se defenda da acusação imputada.

Diz ser cediço que compete ao Autuante fundamentar fática e juridicamente a infração fiscal imputada ao contribuinte, cuja irregularidade não poderá ser sanada ou retificada no curso da ação fiscal, uma vez que se trata de vício de fundamentação do ato/processo administrativo e, portanto, trata-se de nulidade absoluta e caracteriza vício no critério material do lançamento tributário, o que enseja o cancelamento do auto de infração.

Registra que a autuação fiscal, tal como constituída, impede o exercício pleno do direito de defesa, bem como viola o art. 39, do RPAF-BA/99 que trata do processo administrativo fiscal na Bahia no sentido de que o auto de infração deve conter obrigatoriamente a indicação precisa do fato gerador e das circunstâncias em que este fato ocorreu.

Observa que o RPAF-BA/99 em seu art. 18, ainda determina que são nulos os lançamentos de ofícios que não contêm a determinação precisa da infração, conforme se verificou no presente caso.

Pondera que essa deficiência na acusação se mostra contrária ao art. 142, do CTN, que estabelece que o Autuante, ao constituir o lançamento tributário deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação e determinar a matéria tributável, tal como se constata do aludido dispositivo.

Diz restar evidente o equívoco cometido pelo Autuante ao não mencionar de maneira específica a hipótese legal que trata do creditamento indevido do ICMS relativas às operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviço de transporte na apuração do ICMS “normal”, sendo certo que a simples citação de forma genérica de artigos na descrição da infração não possui o condão de justificar e/ou fundamentar a acusação imputada.

Revela que o CONSEF já decidiu que o auto de infração deve ser anulado quando não houver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, tal como se observou no presente caso do Acórdão nº 0345-12/06, cuja ementa transcreve.

Diz restar demonstrada a falta de fundamentação legal, que caracteriza, inclusive, prejuízo à defesa e impõe a decretação de nulidade do lançamento fiscal, nos termos da alínea “a”, do inciso VI, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Advoga que, além das diversas nulidades acima expostas, o Auto de Infração deve ser cancelado, tendo em vista que o crédito tributário, referente aos períodos de 2015 e 2016 está extinto pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do inciso V, do art. 156, do CTN.

Reafirma que o presente Auto de Infração foi lavrado com o objetivo de “refazer” o Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, lavrado em 09/2019, anulado por decisão definitiva desse CONSEF de 02/2021, diante da existência de graves vícios.

Cita que vícios constantes no Auto de Infração nº 207140.0005/19-0 foram diversos, mas, destacando apenas os principais, não ocorreu o ato infracional descrito no lançamento fiscal, houve incerteza e insegurança nos cálculos realizados pelo Autuante, além da contradição entre a infração imputada e os cálculos no demonstrativo do auto de infração, mesmo após a realização de diligências.

Revela que o ato administrativo de lançamento formaliza a constituição do crédito tributário. Observa que no lançamento fiscal a autoridade administrativa deve descrever o fato ocorrido, indicar os dispositivos legais que entende ser aplicáveis, veicular a cobrança do tributo acrescido da penalidade e instruir o lançamento fiscal com todas as informações necessárias para que o contribuinte comprehenda e identifique sobre o que está sendo autuado.

Assinala que se o lançamento fiscal foi lavrado com vício no critério material (impossível identificar o que está sendo tributado), critério quantitativo (impossível identificar qual foi o critério de cálculo utilizado pela fiscalização), não foi instruído com provas, além de não terem sido indicados normas jurídicas hábeis a fundamentar a infração imputada, não há outro caminho que não seja a declaração de nulidade por vício material do lançamento fiscal, tendo em vista não ser possível determinar a natureza da infração e montante do débito tributário exigido.

Lembra que, com precisão, no próprio acórdão que declarou a nulidade do auto de infração nº 207140.0005/19-0, a Câmara Julgadora do CONSEF entendeu, em votação unânime, que os vícios que fulminaram o lançamento fiscal possuem natureza material, o que acarreta a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador das operações.

Dessa forma, tendo em vista a definitividade da decisão, afirma ser incontrovertido o fato de que o Auto de Infração foi anulado pela existência de vícios materiais.

Assevera que, por se tratar de vício material, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário para novo lançamento fiscal deve ser contado a partir do fato gerador de acordo com o § 4º, do art. 150, do CTN, como bem apontado na decisão definitiva que anulou o Auto de Infração nº 207140.0005/19-0.

Destaca que parte das exigências fiscais constantes no presente lançamento fiscal, sequer constava no Auto de Infração nº 207140.0005/19-0 (o que é causa de nulidade por iliquidez, conforme tópico próprio), de certo que também houve o decurso do prazo decadencial.

Afirma que se constata do demonstrativo do débito fiscal, ora combatido, que quase que a totalidade das operações descritas ocorreram entre janeiro de 2015 e novembro de 2016, de modo que a autoridade fiscal somente poderia constituir eventual crédito tributário até o mês de novembro de 2021. Tendo em vista que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 27/12/2021, então, é indubitável a caracterização da decadência quanto às operações ocorridas até novembro de 2021, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Diz ser de rigor a aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN, que dispõe sobre a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - o que sequer se questiona no presente caso, uma vez que se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Salienta que houve pagamento parcial de imposto nos meses em questão, o que se verifica pela própria infração imputada (recolhimento a menos de ICMS), razão pela qual a situação não pode ser equiparada à sonegação de tributo.

Para reforçar o quanto decidido no acórdão proferido no Auto de Infração nº 207140.00005/19-0, cujos excertos estão acima reproduzidos, no qual a nulidade integral foi decretada em virtude da existência de erros materiais no lançamento, revela que o CONSEF também já decidiu que, sendo o ICMS um tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial deve ser contado de acordo com a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, conforme se verifica dos julgados: Acórdão nº 0012-11/10 e Acórdão Nº 0304-11/16, cujas ementas reproduz.

Observa que tais fatos assumem relevância e congruência com a jurisprudência administrativa e judicial, uma vez que o CONSEF, ao analisar a decadência nos casos que envolvem infrações relativas ao não pagamento do ICMS, tem seguido a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Recurso Especial nº 973.733-SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de que o art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicado quando *i*) - o tributo for sujeito ao lançamento por homologação; *ii*) - tenha havido antecipação de seu pagamento; e *iii*) - desde que não esteja comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Ou seja, no Auto de Infração ora submetido a julgamento, aplica-se a regra emanada do Superior Tribunal de Justiça em julgamento realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, uma vez que estão presentes todos os elementos ali transcritos.

Aduz que, demonstrada, portanto, a decadência parcial quanto aos períodos de anteriores a 27/12/2016 (cinco anos da notificação do lançamento, que ocorreu em 27/12/2021), impõe-se o cancelamento do lançamento fiscal em razão da extinção do crédito tributário no mencionado período, consoante o art. 150, § 4º, e art. 156, inciso V, do CTN.

Quanto ao mérito, destaca que o primeiro ponto que merece destaque é a inexistência de erro na atualização da parcela fixa (piso) na apuração do ICMS “Desenvolve, o que é causa inclusive de preliminar de nulidade.

Registra que, conforme consta no § 5º, art. 3º do Dec. nº 8.205 de 03 de abril de 2002, para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa Desenvolve deve considerar uma parcela fixa denominada “piso”. O que exceder o “piso” pode ser incluído no cálculo do “ICMS Desenvolve”.

Afirma que o valor do piso foi fixado em R\$ 113,751,31, em abril de 2011, sujeito à correção monetária pela variação do IGP-M (Resolução 67/2011).

Observa que o Autuante alega que se equivocou na atualização do piso pelo IGP-M que realizou em sua apuração, o que acarretou na atualização supostamente a menos do piso. Como prova da acusação, o Autuante apresenta *prints* de tela com “cálculos” extraídos da “Calculadora do Cidadão” disponibilizada pelo Banco Central do Brasil.

Destaca a ausência absoluta de provas da presente acusação fiscal, pois se se acusa de erro de cálculo deveria trazer cálculos oficiais da Secretaria de Fazenda e não apenas *prints* de sistema denominado “calculadora do cidadão”.

Assinala que mesmo analisando os cálculos que o Autuante considera como corretos, já se verifica um erro na forma de cálculo apresentada pelo Autuante, o que demonstra mais uma vez a total improcedência da acusação fiscal.

Observa que o Autuante ao realizar o cálculo, de forma injustificável, acaba em todos os períodos calculando duas vezes o mês de maio. Em outras palavras, afirma que foi considerado o mês de

maio, como mês inicial e final do cálculo na atualização anual do “piso”. Consequentemente, o índice desse mês é considerado duas vezes no cálculo.

Por isso, afirma que as suscitadas diferenças na atualização do “piso” são oriundas do erro no cálculo realizado pelo Autuante, que, por considerar duas vezes o mês de maio e, consequentemente, o índice do IGP-M desse mês, calculou um valor atualizado maior da parcela fixa”, não havendo que se falar em qualquer erro de cálculo.

Arremata frisando que, tendo em vista a demonstração de absoluta ausência de provas ou cálculos oficiais que fundamente a infração de erro na atualização da parcela fixa, bem como pela demonstração de que o cálculo do Autuante contém erro, resta demonstrada a improcedência da acusação fiscal.

Destaca que a totalidade da Infração imputada pelo Autuante deve ser julgada improcedente, ainda considerando a exclusão no cálculo do ICMS sob o regime do Programa Desenvolve o montante relativo às operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de transporte, o que, considerando a confusa descrição da infração, parece ser o motivo da infração imputada, não houve falta de pagamento do ICMS, conforme sustenta o Autuante.

Salienta que a utilização dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte no cálculo do ICMS-Normal ocasionaram recolhimento a mais do imposto em relação às operações abrangidas pelo benefício fiscal “Programa Desenvolve”, justamente em virtude de não terem sido considerados os créditos nesta sistemática de apuração, de modo que para se apurar a falta de pagamento do imposto o Autuante deveria considerar o recolhimento do ICMS como um todo (tanto o ICMS “Normal” como o ICMS no regime do Programa Desenvolve).

Registra que no mês de janeiro de 2015 apurou o saldo devedor do ICMS no montante de R\$ 1.689.201,93 a título de ICMS no Programa Desenvolve, enquanto, caso tivesse considerado como vinculadas ao Programa Desenvolve os créditos decorrentes das operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de transporte, o montante apurado compreenderia R\$ 1.649.618,34.

Do mesmo modo, frisa que no mês de fevereiro de 2015, apurou o montante de ICMS com base no Programa Desenvolve no montante de R\$ 1.182.106,62, enquanto, caso tivesse considerado como vinculadas ao Programa Desenvolve os créditos de ICMS decorrentes das operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis, o montante a ser recolhido compreenderia R\$ 1.160,780,09.

Assinala que, ainda que fosse legítimo considerar no cálculo do ICMS apurado com base no Programa Desenvolve o montante referente às operações energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte, o que se admite apenas para argumentar, tal procedimento acarretou prejuízo que apurou ICMS em valor maior que o devido no Programa Desenvolve.

Assevera que, antes de cobrar qualquer diferença de imposto, competia ao Fisco apurar o valor de ICMS que realmente deixou de ser recolhido aos cofres estaduais, considerando que, se de um lado o contribuinte, em tese, pagou valor menor de ICMS na apuração normal, por descontar créditos de ICMS que deveriam ser descontados na apuração do ICMS sob o regime do Programa Desenvolve, por outro lado, o contribuinte pagou ICMS em valor maior que o devido no Programa Desenvolve justamente por não ter considerado nesta sistemática créditos de ICMS que importariam na diminuição do montante a pagar.

Menciona que, independentemente da sistemática de recolhimento do imposto, o que se discute nestes autos é ICMS devido ao Estado da Bahia, de modo que é necessário se perquirir qual foi o valor correto que efetivamente deixou de ser recolhido aos cofres públicos com o suposto equívoco cometido pelo contribuinte no aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte.

Em resumo afirma: falta liquidez e certeza quanto ao crédito tributário que ora é cobrado justamente porque o Fisco não apurou de forma correta qual seria o valor do imposto que

eventualmente deixou de ser pago em virtude do suposto equívoco no tratamento do crédito de ICMS.

Reafirma que, ao considerar os créditos de ICMS de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte no cálculo do ICMS “normal” e não no ICMS do “Programa Desenvolve”, pode ter havido recolhimento a menos na sistemática “normal”, mas certamente houve pagamento a maior de imposto apurado com o benefício fiscal. Sob esse ponto de vista, não se vislumbra falta de pagamento de ICMS, mas infrações escriturais que - aparentemente - apenas conduziriam a um descumprimento de dever instrumental. Por se compensarem, essas “infrações”, em tese, se anulam.

Assinala que somente com a apuração detalhada pelo Autuante, considerando o que foi pago na sistemática “normal” e o que foi pago na sistemática do “Programa Desenvolve” seria possível apurar se efetivamente houve falta de recolhimento de algum montante de imposto, o que, no caso concreto, não foi efetuado pelo Autuante e, portanto, não pode ser corrigido nesta instância, devendo o lançamento fiscal ser cancelado por falta de liquidez e certeza do crédito tributário.

Destaca que a já foi autuado anteriormente pelo mesmo motivo (desconsideração indevida das operações com energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte do Programa Desenvolve) por meio do Auto de Infração nº 207140.0002/16-7, em que foram questionadas operações de 2011 a 2014.

Revela que o lançamento fiscal foi cancelado integralmente (decisão definitiva), exatamente por este CONSEF ter identificado que ainda que se considere equivocada a alocação dos créditos não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS.

Frisa que, tendo em vista a comprovação de que realizou o pagamento do ICMS, mesmo que em outra sistemática de apuração do imposto, é de rigor que se reconheça o pagamento do imposto realizado, não havendo justificativa para a desconsideração dos valores já recolhidos.

Observa que a Infração não se sustenta pela própria dinâmica de apuração do ICMS nos correspondentes períodos de apuração, de modo que admitir que o procedimento adotado seja justificativa para a exigência constante do lançamento significaria incorrer na cobrança do imposto em duplicidade.

Assim, ainda que se admita que os créditos relativos à energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de transporte deveriam ser apurados no cálculo do ICMS nos termos do Programa Desenvolve, o ICMS recolhido mediante a utilização do benefício fiscal foi superior ao que seria devido, do que se constata que a Infração deve ser cancelada, já que não houve falta de recolhimento do ICMS.

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

Conclui requerendo o conhecimento e o provimento integral da presente Impugnação, a fim de que:

- (I) Preliminarmente, sejam acolhidas as nulidades do Auto de Infração, tendo em vista:
- (a) vício no critério quantitativo do lançamento fiscal, pois o valor exigido está claramente equivocado não condiz e não se relaciona com a infração imputada, além de haver aumento de exigência fiscal em auto de infração que tem por objetivo “refazimento” de auto de infração anterior, cujo novo lançamento está fulminado pela decadência;
- (b) que a exigência fiscal não foi instruída com documentos comprobatórios e informações claras, objetivas e precisas aptas a fundamentar a infração;
- (c) que não houve a indicação de dispositivos legais que fundamentem a infração imputada.
- (II) seja reconhecida a extinção do crédito tributário em razão do decurso do prazo decadencial;

(III) no mérito, seja julgado improcedente o lançamento fiscal, considerando que não houve erro no cálculo da parcela fixa do “Programa Desenvolve”, bem como não há que se falar em prejuízo ao Erário;

O Autuante presta Informação Fiscal, às fls. 213 a 221, nos termos a seguir resumidos.

Observa que de início, o patrono argumenta que teria ocorrido a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2015 a 30/11/2016, com base no entendimento de que o auto de infração original teria sido anulado em decorrência de erro material. Diz que, nesse caso, o prazo para a decadência seria de 5 anos.

Pondera que um critério prático de distinção está em considerar, em tese, o refazimento do ato: caso o novo lançamento pudesse ter o mesmo conteúdo do anterior, o vício é formal; caso o novo lançamento precisasse adotar fundamentos de fato ou de direito diversos do anterior, trata-se de vício material.

Do exposto, afirma restar claro que não houve o defeito de motivação, seja relativo à adequada descrição do fato gerador, seja concernente à correta indicação do dispositivo de lei aplicável. De fato, houve apenas um equívoco da indicação da descrição dos fatos. Erro formal.

Explica que, por erro formal entende-se o erro que traduz o desacordo entre a vontade do autor do ato administrativo e as informações expressas no preparo do processo. A primeira faz parte do conteúdo; a segunda da forma.

Destaca que a rigor, se o lançamento novo for igual ao lançamento original anulado o erro é considerado formal.

Assevera ter restado evidenciado que o Auto de Infração original foi anulado por erro formal, um simples equívoco no preparo.

Esclarece que quando falamos de erro formal é importante lembrar que ele acarreta a anulação somente dos atos que não possam ser aproveitados, conforme o art. 283, do CPC, cujo teor transcreve.

Resta, por ora, definir o prazo para a reiteração do lançamento anulado por vício material consistente em erro de fato. Segundo o art. 149, parágrafo único, do CTN, *“a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”*.

Pois bem: a única hipótese de interrupção do prazo decadencial —consta do art. 173, inciso II, do CTN, tem o seguinte enunciado: *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados (...) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”*.

No que tange à majoração ocorrida no presente lançamento tributário, informa que se trata, apenas, da atualização do piso (parcela do saldo devedor não passível do incentivo Desenvolve).

Explica que o contribuinte não atualizou corretamente o piso, ao não observar a regra do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Dec. n° 8.205/2002, § 5º do art. 3º, cujo teor reproduz

Nesse caso, afirma tratar-se de fato novo, que foi incluído no presente lançamento, considerando que a irregularidade não foi detectada no Auto de Infração original anulado, visando a exigência correta do imposto devido.

Pondera que a despeito disso, caso haja entendimento diverso deste Conselho, se a majoração for julgada indevida, não é caso de se declarar a nulidade do Auto de Infração, que deve prosseguir pelo saldo efetivamente exigido no lançamento anterior, sem a necessidade de novo lançamento, pois, para a verificação do quanto devido, são necessários apenas cálculos aritméticos, como no caso em debate.

Destaca que nesse sentido, vem sendo o procedimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, ao permitir a alteração do Auto de Infração para o refazimento da base de cálculo, na hipótese de declaração de ilegalidade da majoração imposta na revisão do

lançamento tributário pela autoridade administrativa, expurgando-se a parcela declarada ilegal da base de cálculo, mediante simples operação aritmética, com o prosseguimento do julgamento pelo valor remanescente.

Em relação à utilização da Calculadora do Cidadão do Banco Central, vimos que aquele aplicativo é comumente aceito pelos tribunais superiores, quando se trata de atualização monetária de valores pelo IGP-M.

No tocante à suposta duplicidade, vale esclarecer que a Resolução nº 67/2011, na época em vigor, que habilitou o contribuinte ao programa Desenvolve, foi publicada no dia 04/05/2011.

Assim, o primeiro período para a atualização compreendeu o intervalo de 05/2011 a 05/2012, o segundo período correspondeu ao intervalo 05/2012 a 05/2013, o terceiro de 05/2013 a 05/2014, e assim por diante. Sempre o valor do último mês do intervalo (maio) passa a servir de base para o seguinte.

Afirma não ter havido a citada duplicidade de atualização, uma vez que o Banco Central segue a regra geral de não incluir o primeiro mês para atualização e incluir o último do intervalo indicado na Calculadora do Cidadão.

Pondera que se a tese da majoração decorrente de fato novo for rejeitada por este CONSEF, há de ser observada a jurisprudência do STJ que preserva a higidez do lançamento tributário quando a majoração do débito puder ser extraída por meros cálculos.

Arremata assinalando que, por tudo até aqui exposto, as preliminares de nulidade suscitadas pelo patrono da Impugnante devem ser rejeitadas.

Em relação ao procedimento do Autuado, no que tange a não inclusão dos valores do crédito do ICMS relativos à energia elétrica, aos serviços de transporte e ao combustível, atinentes ao processo industrial beneficiado, para a apuração do saldo do ICMS passível do incentivo, e alocá-los como valores dedutíveis do saldo devedor referente às operações não beneficiadas.

Observa que tal prática reduz o valor do ICMS que deveria ter sido recolhido até o nono dia do período subsequente e posterga a parte não recolhida para 72 meses ou, se antecipada para o vigésimo dia do mês subsequente, com abatimento de até 90%.

Com isso, afirma ter restado evidenciado que o contribuinte, efetivamente, deixou de promover a adequada apuração do ICMS e deixou de recolher parte do imposto devido, no prazo regulamentar.

Frisa que tal expediente vem sendo reiteradamente praticado pelo Impugnante ao longo dos anos, tendo sido autuado por diversas vezes pela mesma irregularidade, conforme os seguintes Autos de Infração: 207140.0006/16-7 (2011-2014), 207140.0005/19-0 (2015-2016) e 207140.0018/21-7 (2017-2020).

Assinala que na peça de defesa, o patrono do Autuado não refuta a acusação, simplesmente alega que não teria causado prejuízo algum ao erário, uma vez que a Fiscalização teria evidenciado que os valores do ICMS-Desenvolve seriam superiores aos valores do ICMS “normal” autuados.

Diz que o Autuante deveria efetuar a apuração em conjunto e exigir o ICMS resultante do confronto entre o ICMS “normal” e o ICMS-Desenvolve.

Explica que a apuração do ICMS-Desenvolve decorre de um benefício que autoriza a dilação de prazo ou de abatimento do valor do ICMS devido, caso haja antecipação do recolhimento. Ademais, o prazo de recolhimento do ICMS “normal” vence no nono dia subsequente ao da operação, enquanto o ICMS-Desenvolve tem prazo de recolhimento a partir do vigésimo dia do mês subsequente. Portanto, não há como compensar os tributos com prazos de recolhimentos diferenciado.

Ademais, esclarece que, mesmo após a lavratura do Auto de Infração, havendo a impugnação e formação da lide, não se pode compensar os tributos antes da constituição definitiva do crédito tributário. Esse é o mandamento estabelecido pelo art. 170-A, do CTN e confirmado pelos tribunais superiores, conforme cópias de ementas de julgados dessa Côrtes que reproduz.

Observa que, qualquer entendimento acerca da compensação durante a lide deve ser rejeitado de pleno, devendo o contribuinte aguardar o trânsito em julgado e solicitar a compensação com o crédito tributário.

Afirma caber ao contribuinte arcar com as consequências dos seus atos, sem a concessão de anistia da obrigação principal e da multa aplicada pela Administração Tributária, decorrente da redução do tributo ICMS devido.

Conclui destacando que, de todo o exposto, tem-se que:

- 1) padece de vício formal o lançamento lavrado com erro no preparo, quando o equívoco ficar restrito à troca da descrição dos fatos no preparo, mas que o conteúdo estiver correto, tanto é assim que, após o expurgo da majoração relativa à atualização do piso, não houve alteração dos fatos e fundamentos do lançamento do crédito tributário e, tampouco, modificação da base de cálculo e do ICMS;
- 2) o lançamento eivado de vício formal consistente em erro de fato que pode ser revisto ou refeito, no prazo de 5 anos, a contar da decisão administrativa definitiva;
- 3) a Calculadora do Cidadão é uma ferramenta aceita usualmente pelos tribunais superiores e pode ser utilizado para a atualização do piso do Desenvolve;
- 4) em relação ao prejuízo causado ao Erário Público pela prática reiterada do contribuinte, restou evidenciado que houve o recolhimento a menor do ICMS “normal” em todo o período fiscalizado;
- 5) ainda que o ordenamento preveja o instituto da compensação de tributos, tal procedimento só poderia ocorrer por iniciativa própria do contribuinte e mediante comunicação prévia à Administração Tributária, sendo vedada a compensação de ofício;
- 6) a compensação de tributos em relação ao crédito tributário impugnado só pode ocorrer após o processo ter sido transitado em julgado;
- 7) caracteriza advocacia administrativa patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a Administração Pública, valendo-se da qualidade de funcionário público (art. 321, do Código Penal);
- 8) caso o CONSEF entenda que o fato novo (atualização do piso) não pode fundamentar a majoração em relação ao lançamento tributário original, segue novo levantamento fiscal com o expurgo do valor considerado indevido, para que o julgamento do crédito tributário remanescente possa prosseguir normalmente, no valor de R\$ 1.442.805,51, conforme demonstrativo anexo às fls. 222 a 270 e de acordo com o entendimento do STJ.

O Autuado, cientificado da informação fiscal, se manifesta às 280 a 293, na forma a seguir resumida.

Frisa que já brevemente relatado e demonstrado, de forma preliminar, as razões pelas quais o Auto de Infração impugnado deve ser declarado nulo.

Assinala que dentre as razões de nulidade do lançamento fiscal, ressalta a ocorrência do instituto da decadência, na medida em que se trata de refazimento de Auto de Infração anulado pela existência de vício material.

Observa que o Autuante, na tentativa de afastar a realidade acima exposta, e em total descompasso com os fundamentos do acórdão proferido pelo CONSEF que anulou o Auto de Infração original, insiste em afirmar que o refazimento da autuação se deu pela existência de erros meramente formais.

Assinala que as alegações do Autuante, com o devido respeito, beiram ao absurdo, na medida em que trazem conclusões totalmente diversas daquelas que fundamentaram o acórdão que anulou o Auto de Infração original.

Frisa que o Acórdão CJF nº 0058-12/21-VD (Doc. 02), proferido pelo CONSEF no julgamento do Recurso de Ofício apresentado no Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, que anulou a autuação original, é claríssimo ao assentar que: (i) no caso em exame, não foi observado o devido processo legal, com omissão de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa e (ii)

considerada a data do lançamento, todo o exercício de 2015 já estaria fora do alcance do Fisco, tendo em vista a ocorrência do instituto da decadência.

Reproduz trechos do acórdão para observar que o próprio CONSEF já reconheceu a decadência relativamente ao exercício de 2015. Quanto ao exercício de 2016, o crédito tributário também se encontra extinto, tendo em vista que a ciência acerca do novo Auto de Infração se deu apenas em 27/12/2021 (Doc. 03), ou seja, após o decurso do prazo decadencial que, consoante entendimento já aplicado ao caso pelo CONSEF, deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Registra que, caso não fossem as demais nulidades que levam ao cancelamento integral do novo lançamento, a autoridade fiscal poderia constituir, tão-somente, o débito com data de ocorrência de 31/12/2016.

Destaca que, embora tenha ocorrido a extinção do crédito tributário pela ocorrência de decadência, como exposto no tópico retro, lhe cabe, frente aos argumentos trazidos pelo Autuante em suas contrarrazões, demonstrar a nulidade do novo lançamento fiscal também pela ausência dos elementos suficientes para se determinar com segurança e liquidez a infração.

Frisa que da leitura do Auto de Infração se verifica que nenhum dos dispositivos legais mencionados, a saber, artigos 37 e 38 da Lei Estadual nº 7.014/96 e artigos 2º e 3º do Dec. Estadual nº 8.205/02, dizem respeito à infração propriamente dita -falta de recolhimento do ICMS “Normal” - mas tão somente a regras gerais aplicáveis aos benefícios fiscais.

Afirma que compete ao Autuante fundamentar fática e juridicamente a infração fiscal imputada ao contribuinte, cuja irregularidade não poderá ser sanada ou retificada no curso da ação fiscal, uma vez que se trata de vício de fundamentação do ato/processo administrativo e, portanto, trata-se de nulidade absoluta e caracteriza vício no critério material do lançamento tributário, o que enseja o cancelamento do Auto de Infração.

Destaca que as razões que conduziram à nulidade do Auto de Infração original se repetem no presente lançamento, pois, se trata de omissão de aspecto essencial do ponto de vista dos princípios da ampla defesa e contraditório do autuado. Continua revelando que, consoante art. 18, IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, é nulo o lançamento que não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Arremata mencionando que, nesse sentido, são inúmeros os precedentes tanto das Juntas de Julgamento Fiscal como do CONSEF (Acórdão JJF nº 0153-01/16; Acórdão JJF nº 0104-01/20-VD; Acórdão JJF nº 0198-03/17; Acórdão CJF nº 0069-12/20; Acórdão CJF nº 0345-12/06).

Destaca não constar na Informação Fiscal qualquer referência à tal nulidade, ou seja, o Autuante esquivou-se da discussão, não trazendo qualquer justificativa para o fato de o Auto de Infração não trazer a hipótese legal que trata do creditamento indevido do ICMS relativo às operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviço de transporte na apuração do ICMS-Normal, sendo certo que a simples citação de forma genérica de artigos na descrição da infração não possui o condão de justificar e/ou fundamentar a acusação imputada.

Diz restar demonstrada a falta de fundamentação legal, que caracteriza inclusive prejuízo à defesa, e diante da omissão do Auditor Fiscal relativamente à tal ponto, impõe-se a decretação de nulidade do lançamento fiscal, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF-BA/99.

Aduz que cabe ainda trazer as razões de nulidade do lançamento fiscal frente a iliquidez e incerteza do crédito tributário.

Registra que como mencionado, o presente Auto de Infração trata do refazimento do Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, anulado pelo CONSEF (Acórdão CJF nº 0058-12/21-VD) pela existência de vícios materiais, com o reconhecimento, inclusive, do decurso do prazo decadencial relativamente ao exercício de 2015, como relatado nos tópicos retros.

Pondera que, como não bastassem as nulidades já expostas, verifica-se que a acusação e os valores exigidos no Auto de Infração ora impugnado são totalmente distintos daqueles constantes no lançamento fiscal original.

Destaca que em suas contrarrazões, o Autuante, para justificar a majoração ocorrida no novo lançamento fiscal, alega que “o contribuinte não atualizou corretamente o piso” e “nesse caso, trata-se de fato novo, que foi incluído no presente lançamento, considerando que a irregularidade não foi detectada no Auto de Infração original anulado, visando a exigência correta do imposto devido”.

Relata que mesmo não tendo o Autuante poupado esforços para justificar o refazimento do Auto de Infração com valores e acusações distintas daquelas que constam no lançamento original, fato é que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, como disposto no art. 142, do CTN, e justamente por esse motivo cabe exclusivamente ao Autuante “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Afirma ser absurda e inadmissível a alegação de fato novo se o próprio Autuante admite que a correção se dá pelas disposições do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Dec. nº 8.205/2002, ou seja, disposições já conhecidas pelo Autuante e que, portanto, deveriam ter sido consideradas na lavratura do Auto de Infração original.

Declara que, não pode o Autuante transferir as obrigações inerentes à constituição do crédito tributário que, repita-se, é ato privativo da autoridade administrativa, ao contribuinte, como ocorre no presente caso em que o Autuante alega que “o contribuinte não atualizou corretamente o piso” e “a irregularidade não foi detectada no auto de infração original anulado”.

Registra ainda que ao tratar da utilização da Calculadora do Cidadão do Banco Central, o Autuante argumenta que “aquele aplicativo é comumente aceito pelos tribunais superiores, quando se trata de atualização monetária de valores pelo IGP-M”.

Revela que as próprias decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais, mencionadas na Informação Fiscal, esclarecem que a Calculadora do Cidadão deve ser utilizada quando o intuito é ter uma ideia aproximada dos valores envolvidos ou uma simples atualização dos valores já constituídos, e não quando se está diante de constituição do crédito tributário, como no presente caso. Para demonstrar o exposto, vejamos uma das citações constantes na Informação Fiscal, fl. 287.

Prossegue assinalando, ainda que se admite a utilização de *prints* da Calculadora do Cidadão como demonstrativo do cálculo do crédito tributário, não se pode esquecer que, no presente caso, o que se discute é a diferença entre o cálculo realizado e aquele apresentado pela fiscalização, de modo que a demonstração da divergência é imprescindível ao exercício da ampla defesa e contraditório.

Assevera que, da análise do Auto de Infração, não é possível compreender qual critério de atualização foi utilizado pelo Autuante, que não possui fundamento fático ou jurídico e apenas reforça a insegurança e incerteza dos cálculos dos valores devidos apresentados. Além disso, causa estranheza a inexistência de apresentação de cálculos oficiais da suscitada “falta de atualização do piso do Desenvolve”, pois, *prints* de telas da Calculadora do Cidadão não são servíveis como prova de erro de atualização.

Afirma que na presente situação é indispensável que o Autuante esclareça a forma que realizou os cálculos do imposto devido, ou seja, como chegou aos valores exigidos e quais as diferenças entre o seu cálculo e o cálculo que efetuou.

Diz caber ainda demonstrar que o Autuante claramente se equivocou ao considerar que a atualização deve abranger o seguinte período: mês de maio de determinado exercício ao mês de maio do exercício subsequente. Isso porque, como consta na própria Informação Fiscal, e consoante disposto no art. 3º, § 5º, do Dec. nº 8.205/2002, o valor estabelecido como piso para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal de ICMS deve ser atualizado a cada 12 meses.

Pondera que, se o mês inicial para data de atualização é o mês de maio, tendo em vista que a Resolução nº 67/2011 que lhe habilitou ao Programa Desenvolve foi publicada em 04/05/2011, o mês final deve ser o mês de abril, considerado o período de 12 meses.

Informa que o primeiro período para atualização deveria ter compreendido o intervalo de 05/2011 a 04/2012, o segundo de 05/2012 a 04/2013, e assim por diante. E não da forma como considerou o Fiscal, ou seja, de 05/2011 a 05/2012, 05/2012 a 05/2013, e assim por diante. Observa que o equívoco cometido pela fiscalização faz com que o cálculo reflita 13 meses de atualização, ao invés de 12.

Pondera que, se o piso deve ser atualizado no mês de maio, considerando a data de publicação da Resolução que lhe habilita ao Programa Desenvolve, o valor atualizado deve ser mantido até o mês de abril do ano subsequente, de modo que o valor do piso correspondente a determinado exercício será atualizado novamente no mês de maio do exercício subsequente.

Observa que o impacto do equívoco cometido pelo Autuante é a majoração do piso para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, como se observa no comparativo entre o cálculo do Autuante e o cálculo da forma como entende ser a correta, conforme *print* que colaciona à fl. 289

Afirma que o CONSEF declarou a nulidade do Auto de Infração original dada a incerteza e insegurança quanto ao crédito tributário, o que se repete no presente refazimento que, ao invés de refletir a autuação original, traz valores distintos daqueles exigidos originalmente e não demonstra com clareza os cálculos e a origem dos novos valores indicados como devidos.

Continua destacando que, mesmo superadas todas as razões de nulidade expostas até aqui, o que se admite apenas para argumentação, é fato que a atualização realizada pelo Autuante não pode prevalecer, posto que acaba por majorar o valor do piso para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo, além de não refletir o suposto erro que invalidaria o cálculo efetuado.

Assinala que, embora evidenciado o decurso do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, além de demonstrados os vícios inerentes ao lançamento fiscal que, por si só, culminam na nulidade do Auto de Infração, em face das alegações constantes na Informação Fiscal, e também no mérito, o Auto de Infração não merece prosperar.

Como se verifica no relato da infração, a acusação fiscal é de que teria excluído indevidamente da apuração do saldo devedor passível do incentivo os créditos fiscais relativos às prestações de serviço de transporte, operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização.

Frisa que, como esclarecido em sua defesa, eventual equívoco não resultou em dano algum ao erário, na medida em que recolheu aos cofres do Estado, a título de ICMS, o montante devido. Isso porque, a utilização dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte no cálculo do ICMS-Normal ocasionou recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo incentivo do “Programa Desenvolve”, justamente em virtude de não terem sido considerados os créditos nesta sistemática de apuração.

Pondera que, para se apurar a falta de pagamento do imposto, o Autuante deveria considerar o recolhimento do ICMS como um todo (tanto o ICMS - Normal como o ICMS no regime do Programa Desenvolve), o que levaria à conclusão de que, na realidade, o recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo incentivo fiscal “compensou” o recolhimento a menor do ICMS-Normal.

Registra que em suas alegações, o Autuante afirma que “mesmo após a lavratura do Auto de Infração, havendo a impugnação e formação da lide, não se pode compensar os tributos antes da constituição definitiva do crédito tributário. Esse é o mandamento estabelecido pelo art. 170-A, do CTN e confirmado pelos tribunais superiores [...].” E ainda, na tentativa de convencer o Julgador de que teria pedido a compensação administrativa de valores, alega que “qualquer entendimento

acerca da compensação durante a lide deve ser rejeitado de pleno, devendo o contribuinte aguardar o trânsito em julgado e solicitar a compensação com o crédito tributário”.

Destaca que pela simples leitura das razões de defesa apresentadas nota-se que, em nenhum momento, foi requerida a compensação de valores, como faz entender o Autuante. O que se demonstrou, na realidade, foi que o recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo incentivo do “Programa Desenvolve” acabou por “compensar” o recolhimento a menor do ICMS-Normal, de modo que não houve falta de recolhimento do imposto.

Registra que, eventual valor de ICMS não recolhido aos cofres estaduais deveria ter sido apurado pelo Fisco tendo em vista, de um lado, pagamento a menos de ICMS-Normal, por descontar créditos de ICMS que deveriam ser descontados da apuração do ICMS sob o regime do “Programa Desenvolve”, mas, de outro lado, considerando também o pagamento a maior pelo contribuinte no “Programa Desenvolve”, haja vista que não foram considerados os créditos de ICMS que acarretariam a diminuição do montante devido.

Declara que a discussão do presente processo refere-se ao ICMS devido ao Estado da Bahia e, portanto, imperioso averiguar o valor que eventualmente deixou de ser recolhido aos cofres públicos com o equívoco cometido pelo contribuinte no aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte. Tal averiguação seria possível se a apuração feita pelo Autuante tivesse considerado o que foi pago na sistemática “Normal” e o que foi pago na sistemática do “Programa Desenvolve”, o que, no caso concreto, não ocorreu.

Aduz que, verificada a apuração de forma equivocada do valor do imposto supostamente não pago em razão do equívoco no tratamento do crédito de ICMS, resta evidente que o crédito tributário é ilíquido e incerto, de modo que o lançamento fiscal não atende aos requisitos previstos no art. 142, do CTN e art. 129, da Lei Estadual nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia.

Ressalta que, como informado na defesa, já foi autuada anteriormente pelo mesmo motivo (desconsideração indevida das operações com energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte do Programa Desenvolve), por meio do Auto de Infração nº 207140.0002/16-7, em que foram questionadas operações de 2011 a 2014.

Lembra que o lançamento fiscal foi cancelado integralmente (Doc. 04) exatamente pelo fato de o CONSEF ter identificado que, ainda que se considere equivocada a alocação dos créditos, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS - Acórdão CJF nº 0069-12/20.

Remata aduzindo que também no mérito, o Auto de Infração merece ser julgado integralmente improcedente, sobretudo diante da comprovação acerca do devido pagamento do imposto, não havendo justificativa para a desconsideração dos valores recolhidos e manutenção da acusação fiscal de não recolhimento do imposto.

Conclui reiterando todas as razões de defesa apresentadas na impugnação, bem como requer sejam acolhidas as razões complementares ora apresentadas que, conforme exposto, apenas corroboram a nulidade do Auto de Infração e, ainda, a total improcedência do lançamento fiscal.

O Autuante presta nova informação fiscal às fls. 325 a 330, nos termos a seguir sintetizados

Observa que o Defendente afirma que os fatos geradores lançados no Auto de Infração, em tela, lavrado em função do refazimento do Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, referentes ao período de 01/01/2015 a 31/12/2016, já teriam sido alcançados pela decadência, por entender que o referido auto teria sido anulado por vício material.

Assinala que, efetivamente, nos casos em que o lançamento do crédito tributário for constituído com erro na formação da base de cálculo, fundamentado em matéria não tributável ou com erro no critério jurídico, deve ser declarado nulo por vício material, sendo assente pelos tribunais superiores que a renovação do prazo para realizar o lançamento tributário só é possível em caso de vício formal, a teor do inciso II, do art. 173, do CTN. Porém, esclarece que no caso do Auto de

Infração originário, não se enquadra em nenhuma das hipóteses que podem caracterizar a nulidade do auto originário por erro material.

Explica que a fundamentação da base de cálculo estava correta, a matéria era tributável e o fundamento jurídico estava de acordo com o fato em concreto. Na verdade, houve apenas um equívoco no preparo, quando da descrição dos fatos. Afirma que se reconhece erro formal se a correção não alterar os elementos básicos do lançamento, que impliquem simples erro de digitação, nos cálculos aritméticos ou quaisquer informações externas registradas no preparo.

Por isso, diz ter restado demonstrado que a simples correção da redação não teria afetado a fundamentação da base de cálculo e tampouco o critério jurídico, permanecendo todo o resto do auto inalterado.

Destaca que, não obstante, foi verificado, na oportunidade do refazimento do Auto de Infração originário, que não considerou que o contribuinte não realizou a atualização do piso do Desenvolve corretamente, prevista no art. 3º, § 5º, do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Dec. nº 8.205/2002, e que passou a considerar quando da sua revisão, através do presente Auto de Lançamento.

Assevera não ter havido com a alteração a aplicação retroativa de uma nova interpretação jurídica ou mudança de critério jurídico, mas apenas a observação de regra pré-existente que antes não fora considerada. Tanto é assim que, quando foi excluída a atualização feita pelo autuante o valor do débito do ICMS exigido no presente lançamento ficou equivalente ao Auto de Infração originário, conforme já demonstrado na Informação Fiscal.

Afirma que o vício deverá ser considerado formal posto que, quando corrigido, não alterou os elementos fundamentais da autuação, os quais se encontram respaldados pela legislação tributária.

Afirma ser perfeitamente cabível a renovação do prazo decadencial para realizar novo lançamento tributário, pois a anulação do Auto de Infração originário ocorreu por conta de vício formal no preparo, a teor do inciso II, do art. 173, do CTN.

Destaca que o Autuado apresentou defesa consistente e concisa, demonstrando pleno conhecimento dos fatos abordados na autuação, inclusive apontando os erros do levantamento fiscal com maestria. Portanto, ficou demonstrado que foi exercido o pleno direito pela defesa e ao contraditório, tendo sido inclusive concedido novo prazo para outros questionamentos.

Além disso, a jurisprudência dos tribunais já firmou o entendimento de que nenhum vício é causador de nulidade do processo se não houver prejuízo comprovado à defesa das partes, trazendo à colação diversas ementas de julgados de tribunais superiores pátrios.

Pondera que todas as arguições de nulidade suscitadas pelo defensor devem ser rejeitas, uma vez que não foi comprovado qualquer prejuízo ao Impugnante e que as retificações sugeridas foram acatadas com a concessão de prazo para a apresentação de contrarrazões pela Defesa.

Menciona que ao abordar o mérito da autuação, o Autuado alega que não teria causado prejuízo ao Erário, porém, a realidade dos fatos comprova o contrário. Registra que esse expediente utilizado pela Impugnante tem sido objeto de diversas autuações, conforme os seguintes Autos de Infração Nº 207140.0006/16-7 (2011-2014), Nº 207140.0005/19-0 (2015-2016) e Nº 207140.0018/21-7 (2017-2020). Portanto, não se pode alegar falta de conhecimento sobre a matéria.

Registra que o contribuinte vem reduzindo sistematicamente o ICMS que deveria ter sido recolhido integralmente nos meses subsequentes ao da apuração, resultante das operações não beneficiadas, com a transferência de créditos fiscais relativas aos insumos e serviços vinculados à industrialização beneficiada.

Sustenta ser inadmissível a alegação de inexistência de prejuízo, uma vez que o aumento do saldo devedor das operações beneficiadas é subvencionado pela dilação de prazo em até 72 meses ou pela redução do valor devido em até 90%.

Informa que o prejuízo do Erário Estadual é patente. De um lado: o contribuinte fica sem recolher a parcela correspondente à redução indevida do ICMS normal; por outro, realiza o pagamento do ICMS-Desenvolve com redução ou dilação de prazo.

Observa que o contribuinte vem utilizando sistematicamente do mesmo expediente, inserindo elementos inexatos quando da apuração do saldo devedor do ICMS, visando reduzir o valor do imposto devido.

Em relação à atualização do piso realizada com a utilização da Calculadora do Cidadão, assevera que os tribunais são unânimes em admitir que aquela ferramenta disponibilizada pelo Banco Central pode ser utilizada como meio probatório de atualização monetária.

No que diz respeito ao método utilizado quando da utilização da Calculadora do Cidadão do Banco Central para a atualização do piso do Desenvolve, o patrono reclama da inserção das datas iniciais e finais tendo como referência o mês de maio. Diz que o correto seria utilizar como data inicial o mês de maio e a data final o mês de abri do exercício seguinte.

Afirma reconhecer o equívoco que cometeu, uma vez que não observou que a ferramenta do Banco Central inclui a taxa do mês inicial. Portanto, é procedente a reclamação do defensor da impugnante, de forma que é cabível correção do piso na forma pleiteada, conforme consta dos prints e dos novos demonstrativos, que seguem anexos.

Em relação à sugestão do defensor de que a Fiscalização deveria proceder à apuração conjunta do ICMS “normal” e do ICMS-Desenvolve, registra que o pedido não tem amparo legal vez que se trata de apurações distintas com regimes jurídicos específicos, cujo tributação não possui a mesma natureza tributária.

Esclarece que a apuração do ICMS “normal” tem relação com o confronto entre os créditos e débitos fiscais decorrentes de operações não beneficiadas pelo Desenvolve, com prazo de quitação até o nono mês subsequente ao da apuração mensal. Ao passo que o ICMS-Desenvolve é apurado mediante o confronto de operações vinculadas ao projeto beneficiado, com prazo de dilação para pagamento em até 72 meses, ou para quitação com redução de até 90%, com prazo até o vigésimo dia do mês subsequente.

Assevera que não se pode realizar a fiscalização em conjunto das apurações distintas e com prazos e benefícios específicos, sujeitas a regimes jurídicos diversos.

Arremata declarando que as devidas retificações, restou configurada a infração constante do lançamento tributário com a redução do montante inicialmente exigido para R\$ 1.653.463,04.

Em nova manifestação, às fls. 335 a 339, o Defendente apresenta as seguintes ponderações.

Pondera que, como se verifica nos autos, em face das contrarrazões apresentadas pelo Autuante, se manifestou demonstrando os diversos erros presentes no lançamento fiscal que, por sua vez, evidenciam a robustez das razões de defesa.

Destaca que e, face a sua manifestação, o Autuante apresentou novas contrarrazões, ocasião em que reconheceu o erro quanto à correção do piso para efeito do cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo.

Revela que mesmo diante do reconhecimento do equívoco apontado acima, quanto aos demais tópicos de mérito tratados em sua manifestação, o Autuante insiste em sustentar argumentos que, com o devido respeito, caracterizam verdadeiro descumprimento de decisão proferida pelo CONSEF em seu favor.

Diz que a despeito dos argumentos e documentos apresentados em sua primeira manifestação, o que se reitera nesse momento, é o fato de que o Autuante insiste em sustentar a não ocorrência do decurso do prazo decadencial, em evidente desprezo à decisão já proferida pelo CONSEF em seu favor no Auto de Infração original.

Lembra, mais uma vez, que o acórdão proferido pelo CONSEF, cuja íntegra foi acostada em sua última manifestação, decretou que o erro que inquinou aquele auto de infração, ora refeito, tem natureza de erro material, tal como se demonstra no *print* que colaciona à fl. 336.

Diz verificar nas novas contrarrazões apresentadas, que o Autuante, repete os argumentos já apresentados em suas primeiras contrarrazões, alegando que o vício inerente ao Auto de Infração originário era meramente formal e, por essa razão, seria cabível a renovação do prazo decadencial.

Pondera que, em que pese o esforço do Autuante, é fato que o lançamento fiscal de origem foi anulado pela existência de vícios insanáveis, tanto é assim que o próprio acórdão proferido pelo CONSEF já reconheceu a decadência relativamente ao exercício de 2015 (documentos anexados à primeira manifestação). E, quanto ao exercício de 2016, como esclarecido em sua primeira manifestação, o crédito tributário também se encontra extinto, tendo em vista que a ciência acerca do novo Auto de Infração se deu apenas em 27/12/2021, ou seja, após o decurso do prazo decadencial que, consoante entendimento já aplicado ao caso pelo CONSEF, deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Assevera que a insistência do Autuante relativamente à não ocorrência da decadência claramente afronta decisão proferida pelo CONSEF em seu favor e que, por sua vez, é definitiva e inalterável.

Aduz que a tentativa de desconsideração do acórdão proferido pelo CONSEF em seu favor caracteriza verdadeira violação à coisa julgada, além de ferir os princípios norteadores do processo administrativo, sobretudo o princípio da segurança jurídica.

Por essa razão, diz reiterar todos os argumentos apresentados em sua primeira manifestação e requer, frente à decisão já proferida pelo CONSEF no Auto de Infração originário, seja reconhecida decadência tributária e, por consequência, determinada a extinção do crédito tributário objeto do lançamento fiscal impugnado.

Frisa que, embora evidenciado o decurso do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, em face das alegações constantes na nova Informação Fiscal, também no mérito, o Auto de Infração não merece prosperar.

Revela que, como se verifica no relato da infração, teria excluído indevidamente da apuração do saldo devedor passível do incentivo os créditos fiscais relativos às prestações de serviço de transporte, operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização.

Sustenta que, eventual equívoco não resultou em qualquer dano ao erário, na medida em que a utilização dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte no cálculo do ICMS-Normal ocasionou recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo incentivo do “Programa Desenvolve”, justamente em virtude de não terem sido considerados os créditos nesta sistemática de apuração.

Afirma ser fato que já foi autuado anteriormente pela desconsideração indevida das operações com energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte do Programa Desenvolve, o que foi ressaltado pelo Autuante, todavia, o lançamento fiscal foi cancelado integralmente exatamente pelo fato de o CONSEF ter identificado que, ainda que se considere equivocada a alocação dos créditos, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS. Desse modo, o que se espera não é a “fiscalização em conjunto das operações distintas” como afirma o Autuante, mas, tão-somente, o confronto entre o imposto pago a maior em relação às operações abrangidas pelo incentivo do “Programa Desenvolve” e aquele eventualmente pago a menor a título de ICMS-Normal, a fim de se apurar se houve ou não recolhimento a menor de ICMS ao Estado da Bahia.

Afirma que, também no mérito, o Auto de Infração merece ser julgado improcedente, sobretudo diante da comprovação acerca do devido pagamento do imposto, não havendo justificativa para a desconsideração dos valores recolhidos e manutenção da acusação fiscal de não recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia.

Conclui reiterando todas as razões de defesa apresentadas na impugnação, bem como as alegações apresentadas em sua primeira manifestação, bem como requer sejam acolhidas as razões complementares ora apresentadas que, conforme exposto, apenas corroboram a nulidade do Auto de Infração e, ainda, a total improcedência do lançamento fiscal.

Às fls. 348 a 354, o Autuante presta nova informação alinhado os argumentos resumidos na for a que se seguem.

Registra inicialmente que o Defendente lega que a autuação não teria respeitado o decurso do prazo decadencial, ao refazer o lançamento do crédito tributário que constava originalmente do Auto de Infração nº 207140.0005/19-0 e que o Autuante teria afrontado o entendimento exarado no voto em separado da decisão do CONSEF, que teria inquinado pela nulidade do lançamento tributário por erro material.

Ressalta que não houve o desrespeito propalado pela Defesa. Explica que na verdade, houve a clara percepção do equívoco do conselheiro, no tocante à menção de existência de inconsistências na elaboração dos demonstrativos do Auto de Infração original e de contradições entre o que consta dos autos e do teor da Informação Fiscal do Autuante.

Observa que se verifica claramente, que tais declarações não se referem ao Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, uma vez que os vícios mencionados no Voto em Separado não se veem no relatório daquele julgamento.

Menciona que, de fato, a decisão não avançou no mérito dos elementos probatórios da infração denunciada, limitando-se ao equívoco na transcrição da redação do texto do Auto de Infração, a qual foi admitida pelo próprio autuante na sua Informação Fiscal, conforme texto a seguir reproduzido:

Redação original da infração:

*“Infração 01 – Recolhimento a menor ICMS em razão de uso indevido do incentivo fiscal – dilação de prazo para o pagamento de ICMS – relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento.*

***O contribuinte incluiu indevidamente no benefício fiscal operações adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização”***

Observa que a parte em negrito originou e motivou a anulação do lançamento tributário. A redação correta seria a seguinte:

Redação corrigida:

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

Sustenta que os demais elementos probatórios, tais como demonstrativos, base de cálculo, ICMS e fundamentos jurídicos, não continham vícios de nulidade e também não foram objeto de contestação pela defesa e, tampouco, foram apreciados no julgamento pela primeira instância, nem pela segunda.

Arremata frisando que se pode concluir que a redação do Voto em Separado não reflete os fatos narrados no julgamento do Auto de Infração nº 207140.0005/19-0, constituindo-se numa mera inserção equivocada do conselheiro. Aliás, esse teria sido o mesmo equívoco que cometera na lavratura do Auto de Infração.

Quando do preparo do Auto de Infração originário, esclarece que o lançamento tributário foi realizado com todos os demonstrativos comprobatórios da infração, no sentido de apurar o ICMS devido em decorrência da exclusão do saldo devedor passível do incentivo do Desenvolve os créditos relativos aos serviços de transporte contratados, consumo de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização, tendo, no final, copiado o texto de outro auto de infração do mesmo contribuinte.

Revela que na Informação Fiscal, foi feita a correção do texto da infração e dado novo prazo de defesa, porém, a iniciativa do Autuante foi denegada e o lançamento tributário foi julgado nulo.

Registra que, no presente Auto de Infração, ao serem mantidos os mesmos demonstrativos e fundamentos, alterando apenas a redação, vê-se que o resultado é o mesmo encontrado no Auto de Infração originário. Portanto, ficou evidenciado que o equívoco na transcrição da redação constitui-se erro de forma no instrumento, tendo em vista que a matéria e seus fundamentos continuaram inviolados.

Arremata observando que, dessa forma, tendo o julgamento do Auto de Infração originário sido declarado nulo por conta exclusivamente do erro na redação do texto da infração, sem análise do mérito, ficou caracterizado que o vício de nulidade é, por conseguinte, por erro de forma.

Observa que, uma vez descaracterizada a existência de erro de matéria, somente se há de falar em prescrição para o Fisco cobrar o crédito tributário após a sua ocorrência. Tendo o lançamento tributário em foco sido efetivado antes do prazo quinquenal previsto no inciso II, do art. 173, do CTN, não há porque falar em decadência do lançamento.

Prossegue explicando que se conta da data da decisão administrativa final o prazo decadencial de cinco anos, previsto pelo inciso II, do art. 173, do CTN, após o encerramento em definitivo do processo tributário anulado por vício formal, para a Fazenda Pública constituir o crédito com novo lançamento.

Esclarece que o prazo decadencial não flui durante o trâmite do processo administrativo, nos termos da jurisprudência firme e pacífica do STJ, devendo a contagem ser reiniciada a partir do trânsito em julgado, no prazo de 5 anos.

Revela que, *in casu*, o processo transitado em julgado do lançamento originário do crédito tributário foi publicado no dia 13/04/2021, portanto, o Fisco poderia efetuar novo lançamento até o dia 13/04/2026. Assim, tendo o presente lançamento ocorrido no dia 16/12/2021, não há de se falar em decurso do prazo decadencial.

Registra que o inciso II, do art. 173, do CTN autoriza a Fazenda Pública a constituir o crédito tributário no prazo de 5 anos após a decisão transitada em julgado que decretou a nulidade por erro de forma.

Observa que o mesmo entendimento vem sido mantido pelos tribunais, quanto ao prazo prescricional do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário.

Quanto a alegação do Autuado de que não teria causado prejuízo ao Erário Público Estadual, revela que a utilização dos créditos fiscais relativos à aquisição de energia elétrica, combustíveis e serviços de transporte no cálculo do ICMS Normal teria implicado no recolhimento a maior do imposto em relação às operações abrangidas pelo Desenvolve, de modo que a Fiscalização deveria considerar os recolhimentos como um todo (tanto o ICMS “Normal” como o ICMS “Desenvolve”), antes de cobrar qualquer diferença do imposto.

Sustenta que somente a apuração do que foi pago como ICMS “Normal” com o ICMS “desenvolve” seria possível apurar se efetivamente houve falta de recolhimento do imposto.

Cita que o Autuado argumenta que a sistemática adotada pelo contribuinte implicaria, “*no máximo, infrações escriturais que – aparentemente – apenas conduziriam a um descumprimento de dever instrumental*”.

Observa que, basta uma simples leitura da peça exordial para se constatar que tal narrativa não condiz com a realidade. No presente caso, o Autuado deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 1.708.518,99, em valores históricos relativos ao período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

Menciona que claramente se verifica o prejuízo ao Erário do procedimento irregular que o contribuinte vem adotando ao longo dos citados exercícios. De fato, os responsáveis pela empresa vêm praticando a mesma infração ao longo dos anos, conforme os seguintes Autos de Infração: 207140.0006/16-7 (2011-2014), 207140.0005/19-0 (2015-2016) e 207140.0018/21-7 (2017-2020), sempre nos mesmos *modus operandi*: recolhendo o ICMS código 806 a menor e o ICMS código 2167 a mais, com benefício da redução de 90%.

Registra que o ICMS 806 deve ser recolhido nono dia do período subsequente ao da apuração enquanto o ICMS 2167 pode ser recolhido no vigésimo dia, com abatimento de 90%, ou em até 72 meses. Assim, fica evidenciada a vantagem do contribuinte em continuar infringindo o Regulamento do Desenvolve, pois o risco é compensatório, ainda mais com a possibilidade de não ser alcançado pelo Fisco.

Acrescenta ainda que, em havendo pagamento a maior do ICMS 2167, o contribuinte ainda pode, a qualquer tempo, enquanto não extinto o prazo decadencial, solicitar à repartição fazendária de sua circunscrição a repetição do indébito conforme prevê o art. 73 da Lei nº 7.14/96.

No que diz respeito à compensação aludida na peça defensiva, esclarece que é defeso aos agentes públicos agir de ofício e efetuar a compensação de créditos tributários, antes do julgamento ter sido transitado em julgado, conforme reza o art. 170-A, do CTN.

Em referência à majoração do valor do crédito tributário exigido no presente lançamento em relação ao valor do auto originário, esclarece que tal fato diz respeito à atualização do piso na apuração do ICMS-Desenvolve que não foi realizada no lançamento anterior.

Sustenta não se tratar de uma nova infração, mas, tão-somente, de suprir uma omissão de procedimento na Auditoria do Desenvolve. Revela que o Autuado pautou sua reclamação na orientação firmada pelo CONSEF é no sentido de que não permitir a majoração do crédito tributário acima do valor fixado no título tributário no mesmo lançamento. Entretanto, afirma não haver qualquer vedação à majoração da exigência fiscal, quando a revisão da apuração do ICMS ocorre em outro lançamento, em decorrência de supressão de omissão ocorrida no lançamento anterior.

Explica que, por cautela, apenas para demonstrar que não houve outra causa de alteração nos demonstrativos de apuração do ICMS, foi feito o expurgo da atualização promovida, visando comprovar que o fulcro da autuação foi inteiramente respeitado.

Nesse contexto, pondera que na hipótese de rejeição pelo CONSEF acerca da majoração, a nulidade deve ser afastada e dada continuidade à análise da matéria com o mesmo valor apurado no Auto de Infração originário, cujos demonstrativos encontram-se refeitos com o expurgo da atualização efetuada pelo autuante, conforme docs. de fls. 222 a 270.

Lembra que esse tem sido a tese firmada com repercussão geral pelo STJ, no sentido de que não cabe a nulidade do lançamento com majoração indevida, devendo-se promover o simples decote do valor acrescido.

Conclui destacando que o Autuado não se manifestou contra o cometimento da infração, limitando-se à arguição de nulidade por conta atualização do piso, da ausência de prejuízo ao Erário Estadual e do prazo prescricional, cujos argumentos foram todos rechaçados com base em fundamentação legal e na jurisprudência dos tribunais superiores, requer que as arguições de nulidade sejam rejeitadas e que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Presente na sessão de julgamento a ilustre patrona do autuado, Dra. Luana Pinto Schunck, - OAB/SP nº 418.324, que em sustentação oral de suas razões reiterou seus argumentos alinhados em sua Impugnação.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata do refazimento do Auto de Infração N° 207140.0005/19-0, julgado nulo consoante Acórdão CJF N° 0058-12/21. A referida decisão foi fundamentada pelo fato de que não foi observado o devido processo legal, com omissão de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, ao contraditório do autuado, fato decisivo para nulidade de lançamento de ofício em questão.

A aludida inobservância foi constatada pelo fato de constar na descrição complementar que o Defendente utilizou indevidamente no benefício fiscal operações com mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros destinadas à comercialização, ao passo que a acusação principal e os demonstrativos de apuração indicarem que a autuação decorreu da exclusão indevida, pelo Autuado, do saldo devedor passível do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE das operações relativas ao consumo de energia elétrica, combustíveis e contratações de serviços de transportes de cargas, cujos créditos fiscais foram utilizados indevidamente para dedução do saldo devedor das operações não passíveis do incentivo, reduzindo, assim, o ICMS devido sob o Código de Receita 806.

Em suma, essa discrepância entre a acusação fiscal e a descrição complementar foi o embasamento adotado pela 2<sup>a</sup> CJF desse CONSEF para a nulidade do Auto de Infração, que fora refeito e é objeto do presente julgamento.

De plano, nos presentes autos, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Defendente por inexistência de indicação de fundamentação da infração apurada aduzindo que os artigos apontados como infringidos se reportam a regras gerais aplicáveis aos benefícios fiscais.

Depois de examinar as peças do PAF, constato que não assiste razão ao Autuado, haja vista que, tanto o enquadramento legal, como a descrição circunstanciada da irregularidade apurada afiguram-se devidamente explicitados no Auto de Infração e conjuntamente com os demonstrativos de apuração e de débito acostados às fls. 10 às fls. 75.

Tanto é assim, que em sua Impugnação o Defendente abordou e enfrentou suas razões de Defesa com desenvoltura alinhando seus argumentos da forma que entendeu como necessários para refutar a acusação fiscal.

Por isso, não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante.

No que concerne às alegações de que ocorreu erro nos cálculos e que, por se tratar de refazimento do Auto de Infração, houve aumento injustificado da exigência fiscal, essas questões serão tratadas por ocasião do enfrentamento do mérito da autuação.

O Autuado apresentou o entendimento de que a integralidade do crédito tributário, objeto do presente Auto de Infração deve ser julgado improcedente diante da extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN, sob o fundamento de que, decorreu de erro material, a motivação da nulidade prolatada na sentença da 2<sup>a</sup> Câmara desse CONSEF através do Acórdão N° 0058-12/21.

Ao compulsar os elementos que compõem o contraditório em torno dessa questão, precipuamente as decisões de piso e a prolatada pela 2<sup>a</sup> CJF, verifico que no Acórdão da 1<sup>a</sup> JJF assim veicula a imputação ao Autuado:

*Recolhimento a menor o ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando assim o seu pagamento.*

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

Em sede de informação fiscal o Autuante registrou que ocorreu uma falha na descrição complementar da acusação fiscal, e se verifica, claramente, nos demonstrativos de apuração cuja

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

Sustentou o Autuante que os cálculos apresentados estão corretos e, ao comparar com os demonstrativos efetuados pelo autuado verifica-se que a diferença, efetivamente, não está na inclusão das mercadorias adquiridas de terceiros, mas, sim, na exclusão dos créditos relativos aos serviços de transportes, energia elétrica e combustíveis do saldo devedor passível do incentivo fiscal e a sua inclusão indevida no saldo devedor não passível do incentivo. Acrescenta que tal procedimento resultou na redução indevida do saldo devedor não passível do incentivo - Código de Receita 806.

Explicou também o Autuante que constatado o equívoco na descrição complementar, não tendo sido atingido a base de cálculo, o ICMS devido, a infração ou infrator que, na verdade tratou-se de mera indicação inadequada, cabendo a reabertura de prazo para que o Autuado tenha o direito à ampla defesa assegurado, eliminando-se, assim, o prejuízo alegado.

Assim, do supra expedito, constato que, de fato, a descrição principal da irregularidade discrimina de forma clara a acusação fiscal e converge integralmente com a apuração da base de cálculo e da correspondente exação fiscal demonstrada de forma analítica nos respectivos demonstrativos de apuração e de débito, nos quais figuram estampadas a correta inclusão dos créditos relativos aos serviços de transportes, energia elétrica e combustíveis no saldo devedor passível do incentivo fiscal e a sua exclusão do saldo devedor não passível do incentivo .

É cediço que o lançamento de ofício, está sujeito à observância de preceitos de ordem material e de ordem formal. De forma simplificada, através dos preceitos de ordem material se verifica se o tributo é devido. Já os preceitos de ordem formal, identificam de que modo deve ser feita a cobrança dos valores devidos.

Logo, em que pese o equívoco veiculado na complementação da descrição, entendo que, a higidez dos demais componentes da acusação fiscal, inalterados que remanescem, resta indubidoso que a erro, que motivou a nulidade da decisão de piso, tem natureza formal e o suposto óbice a ampla defesa do Autuado foi superado com a explanação circunstanciada e a reabertura de prazo.

O Conselheiro Relator da 2ª CJF, cujo voto condutor que manteve a nulidade decidida pela 1ª JJF, em síntese, pontificou o seu entendimento, nos seguintes termos: “*Percebe-se, no caso em exame, que não foi observado o devido processo legal, com omissão de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, ao contraditório do autuado, fato decisivo para nulidade do lançamento de ofício em questão*”. E, “*Resta comprovado, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar com segurança e liquidez a infração. Impõe-se a sua nulidade, com base no disposto na alínea “a”, do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99*”.

No que concerne ao argumento da Defesa relativo ao teor do Voto em Separado do Acórdão CJF N° 0058-12/21, no ponto em que o Conselheiro destaca que “...é evidente que há inconsistências na elaboração do demonstrativo, o que denota claro erro material do procedimento, pois o que consta no cálculo efetuado, não condiz com a alegação do autuante em sua informação fiscal”, para melhor compreensão e entendimento merece ser transscrito o trecho integral:

“*Ao observar o demonstrativo do autuante, do mês de fevereiro de 2015, constato que o autuante incluiu combustível, energia elétrica com crédito fiscal vinculado ao benefício, em aparente contradição ao que afirma em sua informação fiscal, quando fala em exclusão, e no demonstrativo, ao que parece, incluiu como sendo créditos vinculados ao benefício.*

*Fica patente, sem entrar no mérito se os créditos de combustíveis, energia elétrica, transportes devem ou não ser excluídos do saldo devedor do incentivo, já que a própria junta não adentrou a questão de mérito, declarando a nulidade em preliminar, e não houve apreciação de tal questão no voto do Relator, é evidente que há inconsistências na elaboração do demonstrativo, o que*

*denota claro erro material do procedimento, pois o que consta no cálculo efetuado, não condiz com a alegação do autuante em sua informação fiscal.”*

Depois de examinar o referido Demonstrativo do mês de fevereiro de 2015, fls. 225 e 226, elaborado pelo Autuante constato que ocorreu um equívoco na interpretação do ilustre Conselheiro, uma vez que não ocorreu “*aparente contradição ao que afirma em sua informação fiscal, quando fala em exclusão, e no demonstrativo, ao que parece, incluiu como sendo créditos vinculados ao benefício*” como entendeu o Conselheiro, uma vez restar claro no demonstrativo elaborado que contempla a correção do procedimento equivocado do Impugnante, incluindo devidamente os créditos fiscais das aquisições de combustível, energia elétrica utilizados na industrialização na rubrica “*Operações Vinculadas ao Projeto Beneficiado*” da planilha de apuração Parcela Incentivada. Corrigindo assim, a exclusão procedida equivocadamente pelo Autuado, que também, de forma indevida, incluiu esses créditos na rubrica “*Créditos do ICMS das Operações Não Vinculadas*”, o que foi também corrigido no demonstrativo de apuração elaborado pelo Autuante.

Em suma, o que ocorreu, de fato, foi a inclusão dos créditos fiscais relativos às prestações de transporte, às operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização na rubrica “*Operações Vinculadas ao Projeto Beneficiado*” decorrente da exclusão desses créditos da rubrica “*Créditos do ICMS das Operações Não Vinculadas*”, indevidamente alocados pelo Impugnante, como ele próprio reconheceu expressamente em sua defesa.

Depois de examinar os demais períodos constantes do demonstrativo constato a inexistência de inconsistência alguma nos demonstrativos de apuração da exação e, por consequência, não vislumbro vício material algum no Auto de Infração de origem anulado.

Ademais, deve-se consignar ainda que, em momento algum de sua Defesa o Impugnante apontou qualquer inconsistência ou imprecisão nos Demonstrativo de apuração da Infração, ao contrário reconheceu a falha cometida.

Logo, por não restar caracterizado erro material algum no lançamento de origem anulado pela 2ª CJF, entendo que não prospera a pretensão do Autuado, eis que deve ser aplicado o prazo previsto no inciso II, do art. 173, do CTN, o qual preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anteriormente efetuado.

No mérito o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Demonstrativo às fls. 10 a 74.

Como complemento consta que “O contribuinte incorreu nas seguintes irregularidades: a) erro na atualização anual do valor do piso do Desenvolve; b) excluiu indevidamente da apuração do saldo devedor passível de incentivo os créditos fiscais relativos às prestações de serviços de transportes, as operações de aquisição de energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização e c) incluiu indevidamente os créditos no item “b” no saldo devedor não possível do incentivo. Tais procedimentos resultaram no recolhimento a menor de ICMS “normal” devido, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração”.

Incialmente, por se tratar o presente caso de refazimento de lançamento anulado por decisão exarada pela 2ª CJF desse CONSEF, consigno que, comungo com entendimento apresentado pelo Impugnante de que o valor apurado no lançamento de ofício, ora em lide, não deve exceder o valor apurado no lançamento originário e objeto de nulidade decretada pela 2ª Instância deste CONSEF, no alinhamento preconizado pelo RPAF-BA/99, *in verbis*:

*“[...] Art. 156. Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.”*

Em sede de Defesa, o Impugnante além de rechaçar o aumento da exigência fiscal de R\$ 1.442.850,51, do Auto de Infração originário, anulado pela 2ª CJF, para R\$ 1.708.518,99, montante exigido no presente Auto de Infração, asseverou a inexistência de qualquer erro na atualização da parcela fixa (piso), por ele calculado na apuração do ICMS - Desenvolve.

O Defendente pugnou pela improcedência da autuação aduzindo a inexistência de falta de recolhimento do ICMS, mesmo considerando a exclusão no cálculo do ICMS sob o regime do Programa Desenvolve o montante relativo às operações de aquisição de energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de transporte.

Sustentou que a utilização dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica, combustível e prestação de serviços de transporte no cálculo do ICMS-Normal ocasionaram recolhimento a mais do imposto em relação às operações abrangidas pelo benefício fiscal “Programa Desenvolve”, justamente em virtude de não terem sido considerados os créditos nesta sistemática de apuração, de modo que para se apurar a falta de pagamento do imposto o Autuante deveria considerar o recolhimento do ICMS como um todo (tanto o ICMS “Normal” como o ICMS no regime do Programa Desenvolve). Asseverou que ocorreria apenas o descumprimento de um dever instrumental e que não há que se falar em prejuízo ao erário.

O Autuante ao prestar informação fiscal, em relação ao procedimento do Autuado, no que tange a não inclusão dos valores do crédito do ICMS relativos à energia elétrica, aos serviços de transporte e ao combustível, atinentes ao processo industrial beneficiado, para a apuração do saldo do ICMS passível do incentivo, e alocá-los como valores dedutíveis do saldo devedor referente às operações não beneficiadas, explicou que tal prática reduz o valor do ICMS que deveria ter sido recolhido até o nono dia do período subsequente e posterga a parte não recolhida para 72 meses ou, se antecipada para o vigésimo dia do mês subsequente, com abatimento de até 90%.

Manteve autuação por ter restado evidenciado que o contribuinte, efetivamente, deixou de promover a adequada apuração do ICMS e deixou de recolher parte do imposto devido, no prazo regulamentar.

Elaborou um novo demonstrativo de apuração e de débito que anexou às fls. 222 a 270, cuja vista foi dada ao Impugnante, de acordo com o valor de R\$ 1.442.805,51, correspondente ao lançamento originário do Auto de Infração anulado pela 2ª CJF, e ora refeito, para o caso de o CONSEF ter o entendimento de que o fato novo (atualização do piso) não possa fundamentar a majoração em relação ao lançamento tributário original, ou seja, o novo demonstrativo contempla o expurgo do valor eventualmente considerado indevido.

O exame dos elementos que compõem o presente processo permite constatar que, ultrapassada a questão relativa ao erro na atualização da parcela fixa (piso), como já explicitado no início desse voto, ou seja, a impossibilidade de agravar a exigência fiscal originária do Auto de Infração anulado no âmbito do Auto de Infração refeito, remanesce a lide a ser dirimida em relação à repercussão da inclusão dos créditos relativos aos serviços de transportes, energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização na apuração do Saldo Devedor não Passivo de Incentivo – SDPI. Fato esse não denegado pela Defesa. Eis que, apenas aduziu que tal procedimento não causou prejuízo ao erário Estadual.

Para melhor compreensão reproduzo o teor do item “2”, da Instrução Normativa nº 27/09, que “Dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve”, *in verbis*:

“Instrução Normativa 27/09

[...]

**2- O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Desenvolve será apurado pela seguinte fórmula:**

**$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$ , onde:**

*SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve;*

*SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);*

*DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado;*

*CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.”, “Grifo nosso.”*

Como se depreende da acusação fiscal e se verifica nos demonstrativos de apuração e de débito elaborados pelo Autuante que o Impugnante ao apurar o SDPI, incluiu nos créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado - CNVP os valores relativos aos créditos relativos aos serviços de transportes, energia elétrica e combustíveis utilizados na industrialização, na rubrica (CNVP) que contempla créditos atinentes a aquisições não vinculadas ao projeto, o que resultou nas diferenças apuradas. O que significa, claramente, um aumento no saldo devedor passível de incentivo do Desenvolve, cujo vencimento do pagamento é postergado, em detrimento, ou seja, reduzindo a parcela a ser paga no período de apuração do ICMS-normal. Procedimento que reduz o valor o ICMS a ser recolhido mensalmente pelo Autuado e se configura em total divergência com a legislação de regência do Programa Desenvolve.

Em suma, resta inquestionável o acerto da autuação, uma vez que o procedimento adotado pelo Autuado e demonstrado na planilha do levantamento fiscal, “Erro na Determinação da Parcela Incentivada - Recolhimento a Menor do ICMS, acostada, às fls. 222 a 270, elaborada pelo Autuante que considerou, tão-somente, os valores lançados originalmente no Auto de Infração anulado, e ora refeito, resultou em recolhimento a menos em cada período da apuração.

Assim, considerando que o Defendente não carreou aos autos qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, acolho o novo Demonstrativo de apuração e de débito elaborado pelo Autuante e acostado às fls. 222 a 270.

Nos termos do art. 156, do RPAF-BA/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, respeitando a decadência, a fim de que seja apurado a correta aplicação da atualização do valor do Piso previsto no benefício do Programa Desenvolve, no período fiscalizado.

Nos termos expendidos, conlui pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$ 1.442.850,51.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0023/21-0, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.442.850,51**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA