

A. I. Nº - 276890.0006/22-0  
 AUTUADO - MARILAN ALIMENTOS S.A.  
 AUTUANTE - HÉLIO ANTÔNIO MEDIANO  
 ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL  
 PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/03/2025

#### 6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0030-06/25-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS EM LIVROS FISCAIS. Empresa beneficiária de Regime Especial, na forma dos Pareceres nºs 4.804/2001 e 581/2002 que autorizavam a adoção na apuração do ICMS de acordo com o Protocolo ICMS 46/00, sendo os mesmos revogado através do Parecer nº 16.355/2017, e científica a empresa autuada em 05/07/2017. Ainda assim, a empresa continuou a utilizar a mesma sistemática prevista nos Regimes Especiais, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido. Isso significa que a partir do dia em que tomou ciência da revogação mencionada, a empresa autuada não mais poderia manter os procedimentos fiscais nas operações realizadas, eis que não mais vigentes as concessões pela Administração Tributária, o que concorre para a manutenção da infração. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Indeferida a questão prejudicial avendata. Mantido o percentual da multa indicada, diante da impossibilidade legal de sua redução. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 23 de agosto de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 13.051.685,20 além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 002.001.001.** Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de agosto a novembro de 2017, janeiro a novembro de 2018, janeiro a novembro de 2019 e janeiro a julho de 2020.

Consta a seguinte informação do Autuante: *“Diferença de imposto apurada em virtude do julgamento procedente do AI 276890.0001/21-0, pelo CONSEF, baseada nos fatos abaixo:*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração do imposto devido na saída de biscoitos de industrialização própria, nos termos do Protocolo 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos na Bahia, condição para aplicabilidade do referido Protocolo.”*

*Contudo, o Regime Especial fora revogado através do Parecer nº 16355/2017 mediante ciência em 05/07/2017 e em que pese não mais fazer jus ao tratamento supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamento dos valores devidos.*

*Seguem anexos ao PAF o Resumo da Diferença do imposto e os demonstrativos de onde os valores foram extraídos do SPED-FISCAL”.*

A autuada, por intermédio de seus advogados, constituídos através do instrumento de fls. 197 a 200, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 101 a 147, onde, inicialmente, registra ser pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a industrialização e

comercialização de biscoitos, bolachas e produtos alimentícios em geral, sendo que no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, possuía estabelecimento matriz no Município de Marília, Estado de São Paulo, cuja atividade principal era a fabricação e o comércio de produtos derivados de farinha de trigo, especialmente biscoitos.

Além desse estabelecimento industrial, também mantinha duas filiais localizadas na Bahia, a primeira no Município de Vitória da Conquista (Marilan VC) e a segunda em Simões Filho (Marilan SF), cujo objetivo principal era essencialmente facilitar a comercialização dos produtos Marilan nos Estados do Nordeste do Brasil.

Fala que apesar da correção de todos os procedimentos adotados, amparados por Regimes Especiais, Legislação Tributária do Estado da Bahia e Resposta Favorável de Consulta Tributária, para fins de validação das suas operações de aquisição de farinha de trigo, pelo estabelecimento Marilan VC, envio para industrialização por encomenda para Matriz, recebimento dos produtos finais, transferência para a Marilan SF e venda aos clientes, foi surpreendida com a lavratura dos Autos de Infração n<sup>os</sup> 2768900001/21-0 e 2768900007/21-9 em face, respectivamente, da Marilan SF e Marilan VC para exigência de diferença de ICMS supostamente não paga no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, acrescidos de multa de 60% e juros.

Resume a autuação, para indicar que a Fiscalização desconsiderou a aquisição da farinha de trigo pelo estabelecimento da Marilan VC e o recolhimento do ICMS por antecipação; considerou que, nas vendas dos biscoitos para clientes localizados no Estado da Bahia, a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto e ainda nas operações de venda de biscoitos para clientes contribuintes de ICMS, localizados no Estado da Bahia, se considerou que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam recolher o ICMS por antecipação, creditando-se do imposto próprio recolhido, à alíquota de 18% e por fim, nas operações de venda de biscoitos para clientes localizados em outros Estados, concluiu que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais, à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

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

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

Não se conformando, entretanto, com as alegações apresentou impugnação em 28/09/2021 em ambos os autos (docs. 6 e 7) com o objetivo de desconstituir e cancelar o crédito tributário exigido nos referidos Autos de Infração, uma vez que não houve qualquer incorreção nos procedimentos de recolhimento de ICMS nas operações com produtos derivados de farinha de trigo, sendo que após análise e discussão dos argumentos de defesa apresentados, em sessão realizada no dia 31/01/2022, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, deliberou pela conversão de ambos os Processos Administrativos em diligência à IFEP Sul, a fim de corrigir possíveis erros nos Autos de Infração lavrados.

Resume os termos dos ajustes solicitados pela Junta de Julgamento Fiscal.

Aponta que como resultado dessas alterações, a Marilan VC apurou um crédito acumulado no valor de R\$ 12.727.625,82, e a Marilan SF teve um acréscimo no valor devido na ordem de R\$

13.051.685,22, sendo em 05/08/2022 ambos os Autos de Infração foram julgados procedentes pelo CONSEF, sem qualquer análise, ao menos quando do julgamento, a respeito de a Legislação Tributária do Estado da Bahia já garantir a sistemática adotada, além da existência de resposta favorável de Consulta Tributária, ocasião em que cancelaram o Auto de Infração em face da Marilan VC (2768900007/21-9) diante da apuração de saldo credor pela diligência e julgaram totalmente procedente o Auto de Infração em face da Marilan SF (2768900001/21-0) e, por fim, com relação aos R\$ 13.051.685,22 adicionais apurados na diligência, destacaram que tais valores poderiam ser alvo de novo Auto de Infração caso lavrado futuramente.

Diz que com base nesse entendimento proferido acima que se lavrou, exigindo o montante de R\$ 13.051.685,20, que justamente havia sido apurado como crédito tributário no Auto de Infração nºs 2768900007/21-9 sob os mesmos argumentos apresentados nos Autos de Infração 2768900007/21-9 e 2768900001/21-0 indicados acima.

Assim como ocorreu em relação aos Autos de Infração anteriormente lavrados, por não se conformar com a cobrança feita no presente, justifica a apresentação da impugnação com o objetivo de desconstituir e cancelar a integralidade do crédito tributário exigido (principal, multa e juros), na medida em que não há qualquer incorreção nos procedimentos de recolhimento de ICMS nas operações com produtos derivados de farinha de trigo.

Repete que a origem da presente autuação decorre dos Autos de Infração nºs 2768900007/21-9 e 2768900001/21-0, mais especificadamente do julgamento de 1ª instância de ambas as autuações, e assim, como as referidas autuações ainda se encontram em plena disputa administrativa, sem que sequer tenha havido, até o presente momento, a intimação da decisão de 1ª Instância, resta evidente que toda e qualquer decisão aqui proferida deve aguardar o encerramento daquelas disputas, para, somente em seguida, se decidir a respeito da presente autuação.

Justifica que, caso a decisão administrativa naqueles autos lhe seja favorável não restam dúvidas acerca da necessidade de imediato cancelamento da autuação ora impugnada. Por outro lado, caso os créditos tributários sejam mantidos naqueles autos, então a Requerente entende que devem ser analisados, especificamente, os motivos e argumentos trazidos nesta Impugnação.

Considerando que a validade dos Autos de Infração nºs 2768900007/21-9 e 2768900001/21-0 é uma questão prejudicial à decisão deste processo administrativo, desde já requer que, antes de se analisar e julgar a presente defesa, que ao menos se aguarde a conclusão das discussões administrativas correlatas, com o consequente sobreaviso do presente processo administrativo, para evitar decisões conflitantes e garantir a uniformidade do julgamento de todos os casos, bem como em atenção ao princípio da segurança jurídica e da economia processual, previstos no artigo 5º, incisos XXXVI e LXXVIII da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

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

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

Sustenta que o contraditório e a ampla defesa são direitos garantidos aos administrados para impedir que a Administração Pública atue de forma arbitrária, sendo intenção da norma assegurar que todo administrado saiba exatamente quais são as razões que motivaram o Estado a lhe imputar determinada obrigação e tenha a oportunidade de contraditar, de forma ampla, as razões

apresentadas.

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

Lembra que essa mesma exigência se encontra no artigo 39, inciso III do RPAF, o qual determina que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessória, de forma clara, precisa e sucinta, sendo inquestionável que o Auto de Infração deve conter a descrição clara e precisa dos fatos geradores da exigência reputada como devida e dos dispositivos legais supostamente infringidos, com expressa referência às operações e aos documentos responsáveis por dar suporte fático à conclusão de que aquelas operações efetivamente ocorreram e que sejam capazes de comprovar seu respectivo valor. Caso contrário, o contribuinte é extremamente prejudicado, na medida em que se vê obrigado a realizar defesa sem o conhecimento pleno de qual fato implicou a imposição tributária.

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

Reitera que a fundamentação utilizada para embasar a exigência fiscal foi uma alegação genérica, no próprio relato da infração.

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

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

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

Todavia, pontua que, como no presente caso nem a motivação e nem o embasamento legal foram devidamente apresentados, é certo que o ato administrativo exarado padece de vício que compromete a validade da autuação, o que prejudica o exercício do seu direito de defesa, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa, previstos no inciso LV, do artigo 5º da CF/88.

Conclui no sentido de restar evidente a nulidade do presente Auto de Infração por ausência de adequada motivação e fundamentação, que implicou cerceamento do seu direito de defesa e, especificamente, violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142 do CTN, e ao artigo 5º, inciso LV da CF/88.

Sustenta que da leitura do Auto de Infração ora impugnado, entretanto, constata que a Fiscalização deixou de esclarecer a razão que teria motivado a autuação, limitando-se a indicar, genericamente, que teria recolhido ICMS menor que o devido em decorrência de aplicação de Regime Especial já revogado. Dessa forma, é incontestável que a autuação se deu de forma nitidamente presumida.

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

Essa alegação, entretanto, carece de verdade, garante. Isso porque, primeiramente, o recolhimento do ICMS realizado tem como base não o Regime Especial previsto no Parecer nº 4.804/01, mas sim a própria legislação da Bahia (artigos 373 a 379 do RICMS/BA) e o Protocolo ICMS 46/00.

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

Além disso, diante da alegação de que havia descumprido acordo firmado com o Estado da Bahia de passar a industrializar os produtos no território baiano, nega tal acordo, firmando que, desde o primeiro pedido de Regime Especial, sempre deixou clara qual seria a estrutura a ser adotada (envio da farinha de trigo para industrialização no estabelecimento da Matriz em São Paulo), e dessa forma, essa alegação também não poderia ser razão para a presente exigência fiscal.

Por fim, frente a alegação de que a legislação baiana considera como condição para o tratamento fiscal especial aplicável à farinha de trigo e aos biscoitos a sua industrialização na Bahia, discorda, vez considerar não ser uma condição expressa na legislação da Bahia ou nos Protocolos firmados para regulamentar as operações com farinha de trigo e seus derivados (Protocolos ICMS 46/00 e 05/01).

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

Dessa forma, argumenta que em havendo falta de motivação para o lançamento fiscal, é claro que o Auto de Infração estará baseado em mera presunção, sendo a doutrina unânime no sentido de que a presunção não pode ser aceita como meio de prova de acusação. Nesse sentido, transcreve lições de Marco Aurélio Greco em trecho copiado.

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

Reafirma que as presunções e os indícios se afastam da segurança e da certeza, valores que respaldam os princípios da legalidade e da tipicidade. Além disso, o princípio do contraditório e a presunção de inocência seriam desprezados caso fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. O Fisco, para poder penalizar o contribuinte, deve se

basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta.

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

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

Aponta que além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração mencionados acima, a autuação fiscal está eivada também de erros na metodologia/quantificação das diferenças de ICMS supostamente devidas pela Requerente, uma vez que conforme exposto anteriormente, o Auto de Infração ora discutido entende que, pelo fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA.

Descreve o entendimento firmado pelo Fisco para proceder de forma considerada correta.

Destaca que, como a operação entre a Matriz e a Marilan VC é uma transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa, não haveria recolhimento de ICMS-ST na entrada dos produtos, nos termos da Cláusula Nona, item II, do Convênio ICMS 142, de 14/12/2018 (Convênio ICMS 142/18) e do artigo 8º, § 8º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996 (Lei nº 7.014/96), contudo, considerando que essa regra geral de inaplicabilidade do ICMS-ST em operações de transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa não se aplica às operações com trigo em grãos, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, nos termos do artigo 289 do RICMS/BA, é devido o recolhimento do ICMS-ST.

Passa a demonstrar o procedimento de cálculo do ICMS supostamente devido por cada uma das filiais da Marilan na Bahia.

Diz ter identificado relevantes inconsistências. Primeiramente, indicou que as informações sobre os valores de crédito na aquisição de produtos foram retiradas do SPED Fiscal da Requerente (Livro de Entradas). Na conferência das informações, entretanto, percebeu que isso não era correto e que, possivelmente, os valores dos créditos foram retirados de algum sistema interno da SEFAZ/BA que relaciona as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Requerente para cada um dos seus CNPJ.

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

Por fim, ao realizar o recálculo do ICMS supostamente devido utilizou uma metodologia que não tem qualquer base legal. Isso porque, primeiramente permitiu compensação de créditos de ICMS-ST com créditos de ICMS próprio, e também partiu da premissa que a Marilan VC e a Marilan SF possuem apuração centralizada, o que não é o caso.

Pelo acima exposto, portanto, entende demonstrado ter incorrido em equívocos no cômputo da base de cálculo tributável, inclusive criando uma metodologia de cálculo própria, a qual não possui qualquer base na legislação fiscal do Estado da Bahia, o que acarreta a nulidade do lançamento fiscal, por violação ao disposto no artigo 142 do CTN e no artigo 39, inciso IV, "b" do RPAF.

Diante de todas as preliminares destacadas acima, entende que deve ser sobrestado o presente processo administrativo, ou reconhecida a imediata nulidade da presente autuação, face aos evidentes erros e fundamentos quando da autuação, reforça.

Adentando no mérito da autuação, inicialmente, detalha a sua operação, bem como a forma pela qual a Administração Tributária, até a lavratura da presente autuação, sempre se posicionou de forma favorável a todos os procedimentos adotados, apresentando, inclusive, esquema gráfico que resume as transações objeto do Auto de Infração ora impugnado.

Aduz que no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, por sua vez, também tinha como base o próprio entendimento da SEFAZ/BA, explanado em diversos pronunciamentos formais realizados ao longo dos anos em Regimes Especiais favoráveis que sequer foram citados na autuação.

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

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

Considerando que a legislação do Estado da Bahia, à época, exigia um Regime Especial para afastar a incidência de ICMS nessa operação de remessa interestadual de produtos para industrialização, apresentou tal pedido (doc. nº 8) em 24/09/2001, buscando autorização para realizar operações interestaduais de remessa e retorno de matéria prima (farinha de trigo) para industrialização no seu estabelecimento Matriz, por sua conta e ordem, com suspensão de ICMS, nos termos do artigo 615 do Decreto nº 6.284, de 14/03/1997 (Antigo Regulamento de ICMS do Estado de Bahia – RICMS/97).

Conta que nesse sentido, em 23/10/2001, a SEFAZ/BA emitiu o Parecer nº 4.804/01 (doc. nº 9), concedendo Regime Especial à Marilan VC para que esse estabelecimento aplicasse a suspensão do ICMS nas remessas de farinha de trigo para industrialização por sua encomenda pelo seu estabelecimento Matriz.

Frisa que esse Parecer ainda trouxe detalhes sobre como os fornecedores de farinha de trigo e a própria Marilan VC deveriam proceder nessas operações de remessa e retorno dos produtos para industrialização por encomenda, assim como na venda dos produtos finais. Resume tal procedimento.

Ressalta que a leitura do mencionado Parecer nº 4.804/01 leva a algumas conclusões relevantes para a análise do presente caso, quais sejam a de que a Marilan VC, munida de boa-fé e transparência, sempre deixou claro para as autoridades fiscais da Bahia qual seria a estrutura a ser adotada, ou seja, o fato de que, apesar da compra da farinha de trigo pelo estabelecimento baiano, a industrialização ocorreria na Matriz, localizada em São Paulo, sempre foi de conhecimento das autoridades fiscais e ao contrário do que quis fazer parecer a Fiscalização no Auto de Infração ora impugnado, nunca houve qualquer compromisso da Marilan VC de instalar uma unidade fabril em território baiano como contrapartida para a concessão do Regime Especial previsto no Parecer nº 4.804/01, além do fato de as autoridades fiscais do Estado da Bahia equipararam o estabelecimento da Marilan VC a um estabelecimento industrial, aplicando-lhe as mesmas regras de tributação dos produtos industrializados em território baiano.

Menciona, de igual modo, ter sido o mesmo estabelecimento beneficiado com o Regime Especial objeto do Parecer nº 5.115, de 14/11/2001 (doc. nº 10), o qual lhe permitia apurar e recolher o ICMS

devido por antecipação relativo às operações com farinha de trigo, até o 10º dia após o término da quinzena em que se deu a entrada no estabelecimento, tendo esse Regime Especial como base o artigo 506-E do RICMS/97 (atual artigo 377 do RICMS/BA/12).

Originalmente, ambos os Regimes Especiais acima mencionados foram concedidos pelo prazo de 120 dias, mas o Parecer nº 581, de 22/02/2002 (doc. nº 11) os prorrogou por tempo indeterminado.

Aponta que com o objetivo de ficar ainda mais próxima do seu principal mercado consumidor regional, em 2003, decidiu estabelecer uma nova filial em território baiano. Com isso, o estabelecimento da Marilan SF (CNPJ nº 052.034.139/0009-07 e Inscrição Estadual nº 059.551.573) foi constituído para comercializar os biscoitos recebidos em transferência do estabelecimento da Marilan VC, sendo em 18/11/2003, foi editado o Parecer nº 9.232 (doc. nº 12), cuja ementa transcreve.

Consigna ter a SEFAZ/BA estendido para a Marilan SF o mesmo tratamento que já era concedido para a Marilan VC, ou seja, nas operações de venda dos biscoitos, as filiais deveriam destacar o ICMS à alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para fins de compensação com o imposto devido nas operações subsequentes (nos Estados de destino ou no pagamento do ICMS por antecipação na Bahia).

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

Da simples leitura desse histórico conclui que tais Regimes Especiais, além de terem sido prorrogados por tempo indeterminado, sequer foram citados ou afastados pela Fiscalização quando da lavratura da autuação ora impugnada, o que apenas reforça o fato de que, juridicamente, sempre esteve, e assim permanece até hoje, amparada por Regimes Especiais Favoráveis.

Caso assim não se entenda, passará a demonstrar que, a despeito dos Regimes Especiais, a legislação do Estado da Bahia foi alterada e passou a validar os procedimentos adotados, independentemente de qualquer Regime Especial, diante do fato de como já indicado acima, houve uma alteração relevante na legislação de ICMS no Estado da Bahia que teve impacto nas operações com farinha de trigo da Marilan VC. Isso porque o § 6º, inciso I, alínea “a”, do artigo 615 do RICMS/97, foi revogado, deixando de existir a necessidade de pedido de regime especial para aplicar a suspensão do ICMS nas operações de remessa e retorno interestadual de produtos para industrialização.

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

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

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

Assim sendo, diferentemente do alegado pela Fiscalização, não é que houve, juridicamente, a

revogação de um Regime Especial, mas apenas e tão somente que um Regime Especial pretérito passou a ser desnecessário pela posterior modificação legislativa. Essa é a questão em análise.

Dessa forma, o Parecer nº 16.355, de 20/06/2017 (doc. nº 14), que tratou da revogação do Parecer nº 4.804/01 e que foi utilizado para justificar a lavratura do Auto de Infração ora discutido, não teve efeito algum para as suas operações, uma vez que a suspensão do ICMS lá prevista já tinha previsão expressa na legislação, estando o Regime Especial revogado tacitamente desde 2003, constata.

Com relação ao Parecer nº 5.115/01, menciona que em atendimento ao disposto no artigo 107 do RPAF, o Regime Especial nele previsto passou a ser renovado a cada dois anos, a partir de 2013, até a edição do Parecer nº 13.697/19, quando a Marilan VC teve a condição especial de pagamento do ICMS antecipação sobre a farinha de trigo revogada, sob a justificativa, sem qualquer embasamento legal, que tal concessão, por ser uma prerrogativa da Administração Tributária (inciso XI, do artigo 332 do RICMS/BA), estaria sendo dada somente aos contribuintes que realizam industrialização por encomenda com indústrias instaladas na Bahia ou fabricantes instalados na Bahia.

Invoca que na remota hipótese de não se entender a manutenção dos Regimes Especiais e alteração legislativa validando os procedimentos adotados, ainda assim a autuação deve ser integralmente desconstituída, uma vez que foi totalmente ignorada pela Fiscalização a existência de resposta favorável à Consulta Tributária formulada pela empresa.

Isso porque, uma vez que a Marilan VC tinha, no passado, dúvidas sobre a incidência de ICMS nas transferências dos produtos para a Marilan SF; e qual deveria ser o tratamento tributário dado às vendas realizadas pela Marilan SF, optou, em 13/08/2003, por ingressar com uma Consulta (doc. nº 15), na qual apresentou os seguintes questionamentos:

A confirmação do seu entendimento, e, se assim não for, sejam indicados os procedimentos para os quesitos postos.

A constituição de outro estabelecimento na Cidade de Salvador/BA tem o condão de invalidar os regimes especiais concedidos ao estabelecimento de Vitória da Conquista/BA, de forma a invalidar a remessa simbólica da farinha de trigo, ao estabelecimento industrial paulista, com suspensão do ICMS e o recolhimento antecipado do ICMS até o 10º (décimo) dia após o término da quinzena em que ocorreu a entrada da farinha de trigo no estabelecimento (de Vitória da Conquista/BA)?

Se positiva a resposta ao quesito anterior, como deverá proceder o estabelecimento de Vitória da Conquista/BA com relação às operações realizadas?

Qual o tratamento tributário a ser adotado na transferência dos biscoitos do estabelecimento de Vitória da Conquista/BA para a nova filial de Salvador/BA?

Qual o tratamento tributário a ser adotado pela nova filial de Salvador/BA nas saídas dos biscoitos?”.nova filial não alteraria os Regimes Especiais já obtidos pela Marilan VC quanto ao ICMS incidente nas operações com farinha de trigo, a transferência dos biscoitos da filial Marilan VC para a Marilan SF não ficaria sujeita a qualquer incidência de ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento da antecipação do imposto passaria a ser da nova filial e a venda dos produtos pela Marilan SF estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela Marilan VC, consoante recorte apresentado.

Resume que em outras palavras, houve, por parte da Administração Tributária do Estado da Bahia, uma resposta formal não apenas validando todos os procedimentos específicos, detalhados em seu pedido, como, ainda, houve expressa menção ao fato de que seria sim equiparada à estabelecimento industrial, não restando dúvidas que os exatos procedimentos questionados no Auto de Infração ora impugnado foram expressamente validados pela Administração Tributária do Estado da Bahia, sem que houvesse, desde então, qualquer menção a revogação futura.

Entende, pois, permanecer totalmente vigente, até os dias atuais, tal posicionamento, vinculando não apenas a autuada, mas em especial a Fiscalização, que, ao lavrar a autuação, passou a agir de forma totalmente contraditória ao seu próprio posicionamento.

Destaca ainda que as autoridades fiscais estão totalmente vinculadas àquilo que for determinado por meio de Soluções de Consulta junto aos contribuintes, pelo denominado *princípio da autovinculação da administração pública*. Neste sentido, traz posicionamentos recentes do CARF quanto ao assunto, conforme Ementas de decisões reproduzidas.

Sustenta que outro não poderia ser o entendimento deste Tribunal Administrativo da Bahia, o qual também entende que a Administração está totalmente vinculada ao que restar decidido em Solução de Consulta. De igual modo, traz decisões acerca do tema “consulta tributária”, na forma de ementas copiadas.

Defende que intrinsecamente relacionado ao princípio da segurança jurídica está o princípio da vedação ao comportamento contraditório, que decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva. Tal vedação impede o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento anterior, em face da insegurança causada ao contribuinte e com base em tais princípios, é vedado às Autoridades Fiscais alterarem seus atos anteriores, prejudicando os contribuintes que confiaram na regularidade do seu procedimento.

Copia decisões do STJ neste sentido.

Conclui, ficar evidente que as autoridades fiscais estão necessariamente vinculadas ao conteúdo de suas consultas junto aos contribuintes, de tal forma que não poderia ver questionada suas operações e tampouco a equiparação de seu estabelecimento à indústria, numa situação que chega a ser esdrúxula, pois se ao seguir entendimento da solução de consulta já houve autuação, caso passasse a adotar o entendimento manifestado na autuação ora questionada, poderia então ser autuada, pelo motivo oposto, ou seja, pelo descumprimento da solução de consulta que está vigente até hoje, expressa.

Em outras palavras e independentemente da postura adotada, não poderia jamais ser autuada, entende, sendo esse o exato cenário que se busca evitar por meio de uma solução de consulta, diante do seu efeito vinculante ser tão forte e evidente que a própria Receita Federal do Brasil no âmbito federal, por meio da Instrução Normativa nº 2.058/2021, passou a reconhecer tal efeito, de modo a se afastar qualquer interpretação distinta.

Dessa forma, o fato de existir uma resposta à consulta tributária formal já é motivo mais do que suficiente para se comprovar que toda a argumentação trazida pela Fiscalização não deve prosperar, até mesmo porque a existência dessa resposta de consulta formal sequer foi abordada quando da autuação, finaliza.

Além de todos os argumentos expostos acima, enumera os motivos pelos quais a Marilan VC deve ser considerada como estabelecimento industrial por equiparação, diante do entendimento de que as regras previstas nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA só seriam aplicáveis para os biscoitos industrializados no território da Bahia.

Primeiramente, destaca que, em determinado trecho do Auto de Infração ora impugnado, se afirma que “*a concessão do Regime especial nº 4.804/2001, afastando temporariamente a condição de que a industrialização ocorresse no território baiano foi motivada pelo compromisso de instalação de unidade industrial*”, afirmação que ao seu entender, entretanto, possui dois equívocos relevantes para a presente análise.

Repisa que o Parecer nº 4.804/01 não tinha como objetivo conceder qualquer Regime Especial quanto à tributação dos biscoitos comercializados, sendo seu objetivo era única e exclusivamente permitir que realizasse a remessa e retorno da farinha de trigo para a Matriz em São Paulo com a suspensão do ICMS, nos termos do artigo 615 do RICMS/97, vigente à época do pedido.

Nesse sentido, lembra que a própria SEFAZ/BA, por meio do Parecer nº 11.373/09 reconheceu a

revogação tácita, a partir de 06/05/2003, do Regime Especial concedido por meio do Parecer nº 4.804/01, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no artigo 615 do RICMS/97 independentemente de qualquer autorização prévia das autoridades fiscais.

Alega que dessa forma, não há como afirmar que o Regime Especial objeto do Parecer nº 4.804/01 afastou “temporariamente a condição de que a industrialização ocorre em território baiano”, uma vez que esse tema nem foi objeto do referido pedido de Regime Especial. Mais ainda, nega qualquer acordo entre qualquer dos seus estabelecimentos e o Estado da Bahia quanto à instalação de uma planta em território baiano. Apesar de a Fiscalização fazer essa afirmação, ela não apresenta qualquer normativo, Termo de Acordo ou evidência documental nesse sentido.

Afirma que desde o Pedido de Regime Especial apresentado pela Marilan VC em 24/09/2001, deixou bastante claro que os produtos seriam industrializados pela matriz em São Paulo, cabendo aos estabelecimentos na Bahia a comercialização dos biscoitos, tendo como demonstrado que as afirmações apresentadas pelo Autuante para fundamentar o Auto de Infração ora impugnado carecem de qualquer fundamentação e, por isso, não devem prevalecer.

Afirma que é de trigo em biscoito, ele é, para todos os finais, considerado um estabelecimento industrial, por equiparação, nos termos da legislação do IPI, imposto federal que incide sobre a realização de operações relativas à circulação de produtos industrializados. De forma geral, são contribuintes do IPI o estabelecimento industrial ou aquele a quem a lei equipara, nos termos do artigo 51 do CTN.

Invoca, tanto o artigo 4º da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, quanto o artigo 9º do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI), reproduzidos, trazerem uma lista de situações em que a legislação equipara determinados estabelecimentos comerciais a industriais.

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

Reputa absolutamente incontestável ser Marilan VC estabelecimento equiparado a industrial para fins da legislação fiscal, e uma vez que a legislação do ICMS não traz conceito semelhante ou qualquer definição sobre o que viria a ser considerado um estabelecimento industrial para fins desse tributo, não há razão para não se aplicar o conceito da legislação do IPI, pelo fato de ser o IPI um imposto que trata especificamente de industrialização de produtos e, por isso, é mais específico quanto a questões relativas a conceitos como de estabelecimento industrial ou a ele equiparado e mesmo conceito de industrialização, bem como por existir uma intensa identidade entre o ICMS e o IPI, uma vez que ambos incidem sobre a circulação de mercadorias, distinguindo-se apenas pelo fato do IPI pressupor uma operação de industrialização sobre a mercadoria comercializada.

Cita trecho do parecer preparado por Roque Antônio Carrazza (doc. nº 17) no contexto de um Auto de Infração lavrado contra a sua Matriz pelo Estado de São Paulo para discutir justamente a industrialização por encomenda realizada para a Marilan VC.

Conclui que, embora ontologicamente associado ao IPI, o conceito de estabelecimento industrial por equiparação aplica-se ao ICMS, pelos pontos em comum que os dois tributos possuem, nada justifica sustentar conceitos antagônicos para esta expressão.

Destarte, não é necessário que a filial de Vitória da Conquista mantenha instalações físicas próprias de um estabelecimento industrial, para que tenha juridicamente reconhecido tal *status*. O simples fato de adquirir a matéria-prima, remetendo-a à matriz paulista, para ali ser industrializada, já lhe garante esta condição.

Menciona decisão proferida pelo STJ que trata de questão relativa ao creditamento de ICMS em função da aquisição de energia elétrica, sendo decidido que o conceito de “processo de industrialização” deve ser buscado no RIPI e aplicado uma regra específica do Regulamento, segundo a qual o preparo de produtos alimentares não há de ser considerado industrialização.

Colaciona trecho do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, 1ª Seção do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento em 14/04/2010.

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

Vê dessa forma, como claro que a Marilan VC é estabelecimento equiparado a industrial nos termos do artigo 9º, inciso IV do RIPI/10 e na falta de definição semelhante na sua legislação, o ICMS deve aplicar o conceito da legislação do IPI de estabelecimento equiparado a industrial e sendo assim, estaria cumprindo a exigência da legislação baiana, podendo aplicar as regras previstas nos artigo 373 a 379 do RICMS/BA para fins das operações com farinha de trigo e os produtos dela derivados, não devendo prevalecer a alegação de que o regime de tributação incentivada para os biscoitos não poderia ser aplicado, já que não era um estabelecimento industrial.

Reitera o fato de que por mais de vinte anos, as Autoridades Fiscais da Bahia vêm reiterando que a Requerente faz jus a aplicar, nas suas operações de venda de biscoitos industrializados pela Matriz por encomenda da Marilan VC, a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, e que sem qualquer motivação, entretanto, esse entendimento foi alterado e a empresa totalmente surpreendida com a lavratura do Auto de Infração ora impugnado. Como, entretanto, se trata de uma clara mudança de critério jurídico, não poderia se aplicar esse novo entendimento de forma retroativa, sob pena de violação ao artigo 146 do CTN, reproduzido.

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

Se posiciona no sentido de que não se pode, todavia, revisar um lançamento pela modificação dos critérios jurídicos que a ele se pretende aplicar, que é o que de fato ocorre com a lavratura do presente Auto de Infração. Nem se alegue, ademais, que se tratou de erro de fato, pois todos os fatos estavam totalmente disponíveis quando do fato gerador, ou seja, venda dos biscoitos pela Marilan VC e pela Marilan SF, não tendo havido qualquer alteração fática ou de legislação.

Recorda que por mais de vinte anos, em decorrência do pedido de Regime Especial objeto do Parecer nº 4.804/01, a SEFAZ/BA tem conhecimento sobre a estrutura de industrialização e comercialização de biscoitos e nunca a havia questionado.

Ressalta, ainda, que, durante todo esse período, foi objeto de diversos processos de fiscalização pelo Fisco estadual e nunca teve questionado o destaque da alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.

Portanto, fala ser absolutamente claro que a alteração do critério jurídico empregado não pode fundar a revisão de lançamento que redundou na lavratura do Auto de Infração em questão, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica, mais um motivo, para o Auto de Infração ser considerado improcedente.

Firma não ser possível invalidar atos e contratos cuja produção de efeitos já se houver

completada, com base em mudança posterior de orientação geral, previsão expressamente contida no artigo 24 Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), alterado pela Lei nº 13.655, de 25/04/2018, reproduzida.

Argui que quando a Administração Pública pretender a revisão da validade do ato ou contrato, cuja produção já se houver completado, deverão ser levadas em conta as orientações gerais da época, sendo vedada a declaração de invalidade de situações plenamente constituídas com base em mudança posterior de “orientação geral”. Considera-se orientações gerais, por sua vez, as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

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

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

Destaca que, até ser surpreendida com o Auto de Infração ora impugnado, seguiu de forma estrita o entendimento das Autoridades Fiscais, que equipararam os produtos industrializados pela matriz por encomenda da Marilan VC a mercadoria industrializada em território baiano, para fins de aplicação do disposto nos artigos 373, 375 e 379 do RICMS/BA. Vale destacar que, tendo sido esse entendimento formalizado, em diversos momentos ao longo dos anos, em Pareceres, respostas à Consulta e mesmo fiscalizações anteriores, em que se exigiu diferenças de tributos em decorrência de erro de cálculo, na sistemática especial de recolhimento do ICMS aplicável à farinha de trigo e aos produtos dela derivados.

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

Aduz que conforme restou demonstrado acima, a autuação é totalmente equivocada e não cometeu infração alguma que justificasse a imposição de multa, já que seguiu todas as determinações da legislação estadual e já que não há motivo para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida, por consequência deve ser afastada, também, a referida multa. No mérito, restou demonstrada também a correção de todos os procedimentos adotados, razão pela qual a autuação fiscal deve ser cancelada.

Contudo, na hipótese de se entender possível a manutenção da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em questão, não concorda com a aplicação da multa de 60% do valor do tributo supostamente devido, prevista pelo artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, diante de seu caráter abusivo, arrecadatório e confiscatório.

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

Deste modo, apesar de as sanções às infrações tributárias terem sempre a finalidade de forçar o pagamento dos valores devidos ao erário, não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade e a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e a estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos, argumenta.

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

Diz que o princípio da razoabilidade obriga a Administração Pública a seguir critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades do interesse público.

Argui que o princípio da proporcionalidade, por sua vez, estabelece que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade do interesse público, isto é, se o ato administrativo ultrapassa o necessário para atingir seu objetivo, está eivado de ilegalidade e, portanto, se torna passível de anulação.

A este respeito, menciona que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) no Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ-e 22/04/2010, reconhecendo que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e a abusividade de multa de 60%, multa aplicada no mesmo patamar daquela aplicada no presente Auto de Infração, conforme trecho copiado.

Comprovado, portanto, o descabimento da penalidade imposta, em caráter absolutamente desproporcional à infração inexistente que lhe foi imputada, pleiteia sejam afastadas as multas, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV da CF/88, ou, ao menos sejam reduzidas a percentuais condizentes.

Diante de todo o acima exposto, requer como primeiro pedido preliminar, o sobrerestamento do presente litígio/processo administrativo até que haja o encerramento definitivo da disputa administrativa instaurada perante os Autos de Infração nºs 2768900001/21-0 e 2768900007/21-9, uma vez que a presente autuação é diretamente decorrente da decisão de 1ª Instância proferida naqueles autos.

Como pedido preliminar sucessivo, que seja acolhida e integralmente provida a presente impugnação, para o fim de que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, pelos motivos expostos acima que maculam, sob a ótica formal, a autuação como um todo, em especial para falta de fundamentação, mera presunção e cálculo sem base legal.

Subsidiariamente, ou seja, apenas caso não seja esse o entendimento, seja acolhida e integralmente provida a presente impugnação, para o fim de que seja, no mérito, integralmente cancelada/desconstituída a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração (principal, multa e juros), com o consequente arquivamento deste processo, uma vez que o recolhimento do ICMS, nas operações com produtos derivados de farinha de trigo, estava totalmente de acordo com a legislação fiscal aplicável ao caso, além de fundamentada em Regimes Especiais e resposta favorável à Consulta Tributária.

Por fim, caso nenhum dos pleitos acima seja acolhido, o que novamente se admite apenas para argumentar, requer, ao menos, que a exigência fiscal seja parcialmente cancelada, para que sejam excluídos/reduzidos da autuação a multa e os juros aplicados, com fundamento no artigo 100 e 146 no CTN; ou ao menos que a multa aplicada seja afastada, ou reduzida, haja vista a manifesta desproporcionalidade com a infração supostamente cometida.

Além disso, em respeito ao princípio da verdade real, requer, desde já, que lhe seja assegurada a produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, em especial a posterior juntada de novos documentos, com fundamento no artigo 123, §§ 5º e 6º do RPAF.

Por fim, requer que todas as futuras intimações e comunicações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome dos patronos indicados no endereço informado, legítimos representantes legais da autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Informação fiscal prestada pelo Autuante às fls. 355 a 383, esclarece que em execução da Ordem de Serviço nº 504345/20 e com observância estrita do devido processo legal lavrou-se o presente Auto de Infração.

Após reproduzir os principais termos defensivos apresentados, lembra o motivo da segunda autuação da filial da Marilan Alimentos de Simões Filho.

Relata que o contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob o nº 26.961.088, CNPJ nº 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no Paraná, recolhendo o imposto devido a título de substituição tributária respectiva, conforme o RICMS, artigo 289, § 2º, inciso I, e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo.

Após o retorno dos produtos acabados, efetua sua comercialização diretamente e/ou transfere parte dos produtos para serem comercializados no estabelecimento da Marilan de Simões Filho, Inscrição Estadual nº 59.551.573.

Lembra que a empresa possuía Regime Especial nº 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo ICMS 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos na Bahia, condição para aplicabilidade do referido Protocolo, contudo, o mesmo foi revogado através do Parecer nº 16355/2017, cientificado em 05/07/2017 e em que pese não mais fazer jus ao tratamento supramencionado, manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos.

Rememora que a época, foram lavrados dois Autos de Infração, sendo um para filial da Marilan de Vitória da Conquista (Auto de Infração nº 276.890.0007/21-9) e outro para filial da Marilan de Simões Filho (Auto de Infração nº 276.890.0001/21-0).

Após pedido de diligência pelo CONSEF, houve mudança na forma de apuração do imposto, gerando um saldo credor para filial de Vitória da Conquista, consequentemente o Auto de Infração nº 276.890.0007/21-9 foi julgado improcedente, sendo que por sua vez, o saldo devedor da filial da Marilan de Simões Filho aumentou e uma parte já havia sido cobrada através do Auto de Infração nº 276.890.0001/21-0, sendo que o restante que ficou evidenciado após a diligência, está sendo cobrado através do Auto de Infração nº 276.8900006/22-0, podendo ser constatado ser este último a continuidade do Auto de Infração nº 276.890.0001/21-0, julgado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, com decisão unânime pela procedência, cujo Acordão JJF nº 0140-01/22-VD transcreve.

Diante dos fatos expostos, solicita a procedência total da infração 01 do Auto de Infração em tela.

Em 13/07/2023 o feito foi convertido em diligência à Inspetoria de origem, a fim de que o Autuante prestasse nova informação fiscal, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99, analisando a totalidade dos argumentos defensivos contidos na impugnação apresentada (fl. 390).

Às fls. 395 a 403, em atenção à determinação da Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante presta a requerida informação fiscal, na qual, após apertado resumo e breve histórico, lembra que à época, foram lavrados dois Autos de Infração, um para filial da Marilan de Vitória da Conquista (276.890.0007/21-9) e outro para filial da Marilan de Simões Filho (276.890.0001/21-0).

Quando do levantamento dos valores devidos, diz ter efetuado a apuração do imposto em conjunto entre as filiais de Vitória da Conquista e de Simões Filho, transferindo o saldo de créditos da primeira para a segunda, mensalmente, método que não fora aceito pelo CONSEF. Após pedido de Diligência daquele órgão, readequou a apuração por estabelecimento, mantendo os saldos credores na filial de Vitória da Conquista, e consequentemente o Auto de Infração nº

276.890.0007/21-9 foi julgado improcedente.

Por sua vez, informa que o saldo devedor da filial da Marilan de Simões Filho aumentou e a respectiva diferença fora cobrada no presente Auto, uma vez que parte já havia sido cobrada através do Auto de Infração nº 276.890.0001/21-0. Saliente-se que o objeto de autuação de ambos os PAFs é o mesmo e com a mesma fundamentação, sendo que o Auto de Infração nº 276.890.0001/21-0 já fora julgado pela 1º Junta de Julgamento Fiscal, com decisão unânime pela PROCEDÊNCIA, cujo Acordão nº 0140-01/22-VD encontra-se nas folhas 356 a 383 do processo.

Após listar os Regimes Especiais concedidos à empresa, em planilha, observa no quadro acima, a empresa possuía Regime Especial nº 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo ICMS 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos na Bahia, condição para aplicabilidade do referido Protocolo.

Contudo, o Regime Especial fora revogado através do Parecer nº 16355/2017 mediante ciência em 05/07/2017 e, em que pese não mais fazer jus ao tratamento supramencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos.

Ressalta que o contribuinte continuou a utilizar a alíquota de 12% nas suas operações próprias, quando deveria estar utilizando a alíquota de 18%.

Considera importante registrar que o Decreto nº 15490/2014, artigo 6º, exigiu para todos os contribuintes que possuíam Regimes Especiais concedidos até 2013 e com data indeterminada de validade, a respectiva manifestação, até 31/05/2015, do interesse na sua prorrogação. A empresa Marilan S.A., apesar do tempo razoável para a decisão, ficou inerte quanto à obrigação, obrigando o fisco a proceder à revogação de ofício dos Regimes outrora concedidos, conforme Parecer nº 16355/2017, ciente em 05/07/2017.

Destaca que a simples equiparação do atacadista a industrial nos termos da legislação do IPI não pode se aplicar, por presunção, ao ICMS para fins de extensão de tratamentos diferenciados e benefícios fiscais não expressamente admitidos. Assim, deveria o contribuinte, que não possui estabelecimento industrial no Estado da Bahia, ter procedido à tributação regular de suas saídas internas e interestaduais de biscoitos conforme a carga tributária aplicável, sem a redução aplicada indevidamente, podendo se apropriar de todos os créditos fiscais relacionados a estas operações, mas devendo recolher o imposto do saldo devedor apurado, conclui.

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

A apropriação de todos os créditos do imposto a que o contribuinte tem direito: NO e ST sobre a aquisição de farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior da ST pelas saídas internas de biscoitos a contribuintes, pela não apropriação do imposto destacado nas transferências recebidas;

O valor da carga tributária cheia a que o contribuinte deveria ter se submetido, sem direito à redução de alíquota ou base de cálculo.

Consigna que na autuação da filial de Simões Filho foram levantados todos os créditos, inclusive os que o contribuinte pagou a mais na substituição tributária, recalculando a carga tributária/alíquota correta do imposto próprio de 12% para 18% e todos os débitos.

Em que pese a alegação do contribuinte em sua defesa, onde argumenta que “*nunca houve qualquer compromisso da MARILAN VC de instalar uma unidade fabril em território baiano como contrapartida para concessão do Regime Especial previsto no Parecer nº 4.804/01*”, aduz que com a revogação do Parecer nº 4.804/01, o contribuinte, que não fabrica produtos em território baiano não atende às disposições do artigo 375 do RICMS/BA, copiado.

Vê que no parágrafo 1º, a alíquota de 12% só é para as mercadorias produzidas neste Estado. Portanto, não procede a alegação da defesa de “ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasam a autuação”.

Quanto aos supostos equívocos apontados pela defesa, os créditos por aquisições de mercadorias – informações extraídas do SPED quando teriam sido retiradas das Notas Fiscais recebidas, não invalida o método uma vez que só beneficia o contribuinte por considerar todas as operações regulares praticadas:

**b)** Aplicação da Substituição Tributária nas transferências internas, não houve esta aplicação que o contribuinte alega.

**c)** Desconsideração do crédito Substituição Tributária por devoluções, firma que está sendo cobrado no Auto de Infração o ICMS NORMAL que as empresas deixaram de recolher por estarem apurando e recolhendo o imposto a menor. Nada de Substituição Tributária foi cobrado, garante.

Diz que o imposto recolhido com o código de 1145 - ICMS Antecipação Tributária, foi integralmente aproveitado na filial de Vitória da Conquista, por isso é que na fiscalização daquela filial foi constatado saldo credor.

Já na filial da Marilan de Simões Filho não há esse crédito, garante, como pode ser verificado na planilha de apuração (folha 07).

Aduz que todos os créditos do imposto normal foram considerados, inclusive as devoluções, não há o que se falar em créditos por devoluções da Substituição Tributária bastando somente se verificar nas planilhas.

Relativo ao argumento defensivo de ausência dos fatos que embasaram a autuação, consigna que a análise da descrição da infração conjuntamente com as informações adicionais constantes no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva. Os registros feitos detalhadamente afastam qualquer possibilidade de dúvidas quanto à motivação e fundamentação da autuação, não ocorrendo cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, inexistindo violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142 do CTN e ao artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, conforme alegado pelo contribuinte. Na realidade, o contribuinte recebeu todos os elementos elaborados pelo Autuante, inclusive em meio digital, e pode exercer plenamente o seu direito de defesa, registe-se, conforme exerceu, conclui.

Repele a nulidade da autuação por estar baseada em mera presunção. Isso porque, claramente verifica que a infração imputada ao autuado não se trata de presunção, haja vista que a presunção decorre de uma análise lógica, pela qual, parte-se de um fato conhecido, ou seja, cuja existência é certa, e infere-se a existência de um fato desconhecido, cuja existência é possível. É certo que no presente caso, inexistem qualquer fato desconhecido que precise ser apurado por um fato conhecido, haja vista que o levantamento fiscal está baseado em dados e informações declarados pelo próprio autuado na sua Escrita Fiscal Digital (EFD), que aponta o procedimento adotado pelo autuado no período objeto da autuação.

Quanto a alegada nulidade por erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças. Alega que além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração.

Diz que a metodologia utilizada pelo Autuante considerou todos os créditos e débitos das operações realizadas pela empresa, todos extraídos dos próprios documentos fiscais que a Empresa possui, conforme demonstrativo que elaborou.

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

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

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

Após reproduzir os artigos 375, 377 e 379 do RICMS/BA/12, assevera que a simples leitura dos dispositivos normativos acima reproduzido permite constatar que, efetivamente, a admissibilidade da sistemática neles prevista tem como condição indispensável que os produtos sejam fabricados neste estado, condição esta não atendida pelo autuado, haja vista que não se trata de fabricante, mas sim de filial atacadista, arremata.

Em relação à pretensão defensiva de equiparação da filial Marilan Vitória da Conquista a um estabelecimento industrial, invocando, neste sentido, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não pode ser acolhida, haja vista que inexiste qualquer vínculo hierárquico legal para que a referida legislação federal se imponha à legislação tributária estadual.

Nota que quando o legislador estadual pretendeu que houvesse qualquer equiparação de atacadista a industrial expressamente assim consignou na norma. Na realidade, o autuado era beneficiário de um Regime Especial, Parecer nº 4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo ICMS 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no Estado da Bahia, condição exigida para aplicação do referido Protocolo.

Lembra que o referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº 16355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida, por não se tratar de estabelecimento fabricante, continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido.

A arguição do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada (vide quadro explicativo nas folhas 02 e 03 desta Informação Fiscal).

Assevera não ter ocorrido mudança de critério jurídico, conforme alegado, ou qualquer insegurança jurídica, haja vista que com a revogação do Regime Especial em 05/07/2017, o autuado não poderia mais adotar a sistemática revogada.

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

Ante a alegação defensiva de que os valores dos créditos das aquisições dos produtos não seriam oriundos dos dados do SPED, assim como falta de apropriação dos créditos sob o código de receita 1145 pagos na filial de Simões Filho, contudo, observa que todos os dados que alimentam o SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal são exatamente os dados que devem compor o SPED, ou seja, documentos fiscais, sejam estes registrados ou omitidos, descabendo se falar em dados extraídos de outra fonte e cujos demonstrativos foram todos entregues ao autuado, e não foram encontrados os pagamentos aduzidos pelo contribuinte, que poderiam ser objeto de possível creditamento.

No tocante ao pedido do contribuinte de cancelamento ou redução da multa aplicada, observa que referida multa se encontra prevista no artigo 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Fala que como o próprio contribuinte admite (fl. 146), o presente Auto de Infração decorre do Auto de Infração nº 276890.0001/21-0, julgado procedente por unanimidade, sendo que o exposto nesta defesa já foi discutido e julgado pelo CONSEF, ou seja, não há fato novo.

Finaliza, solicitando a procedência total da infração.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador para o CONSEF em 20/09/2023 (fl. 405), recebidos neste órgão em 29/09/2023 e encaminhados a este relator, sendo considerado apto para ser levado a julgamento (fl. 405-v).

Registrada a presença dos advogados da empresa, Dr. Guilherme Villas Boas, OAB/SP 449.744, e Dr. Pedro Javier Martins Uzeda Leon, OAB/SP 473.121, para fins de sustentação oral, na qual esclarece não ter havido qualquer falta de conduta feita até o presente momento, e que o Regime Especial não deixou de valer, apenas se tornou desnecessária, sem que a Fiscalização não tenha trazido à empresa o fato de que o Regime Especial não seria mais válido, perdido sua eficácia.

Defende que a solução de consulta não deixou de existir e que equiparou juridicamente a empresa a estabelecimento industrial, motivo pelo qual procede com tal, não tendo sido formalmente comunicada da invalidade da solução de consulta, tendo seguido a orientação da Administração Fazendária, de forma clara e explícita.

Ainda que considerando que a solução de consulta não mais seria válida, não poderia ser aplicada a fatos pretéritos, frente a eventual nova interpretação.

Reitera o pleito pela improcedência da autuação.

Respondendo a pergunta acerca de nova consulta, após a edição do RICMS/12, responderam negativamente.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a suportar o procedimento de fiscalização foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, transmitido por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa em 22/08/2022 (fl. 06).

As planilhas analíticas e sintéticas que suportam a acusação se encontram às fls. 07 a 63 dos autos, bem como na mídia de fl. 95.

Já a ciência do lançamento ocorreu de maneira expressa em 25/08/2022, na forma do documento de fls. 96 a 99, tendo o contribuinte recebido por meio eletrônico, através do Domicílio Tributário Eletrônico, todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento.

O Autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, ainda que argumente em sentido contrário, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da vasta, precisa e objetiva peça de impugnação.

Arecio, inicialmente, a questão prejudicial posta, quanto ao sobrerestamento do feito, tendo em vista o fato de que no presente momento, o julgamento ocorre em sede de primeira instância, que em caso de decisão favorável ao contribuinte será apreciada em Recurso de Ofício, e caso desfavorável ao sujeito passivo, passível de apreciação pela segunda instância, via Recurso Voluntário, não vindo a causar ao contribuinte nenhum prejuízo, inclusive para a sua defesa, motivo e razão para o indeferimento do pleito.

Ademais, no caso em tela, o Auto de Infração mencionado pelo autuado foi apreciado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em julgamento do Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em relação a decisão prolatada no Acórdão JJF nº 0394-12/22-VD, não dando provimento ao mesmo, na forma do Acórdão CJF nº 0394-12/22-VD, julgado à unanimidade.

Por outro lado, o Auto de Infração nº 276890.0001/21-0 tendo sido julgado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal como procedente, por meio do Acórdão JJF nº 0140-01/22-VD, diante do ingresso do sujeito passivo com Recurso Voluntário, este, em apreciação pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0100-11/24-VD, em julgamento realizado em 19/04/2024, à unanimidade, não acolheu a argumentação recursal do contribuinte, mantendo a decisão pela procedência da autuação, similar à do presente feito, contra o mesmo estabelecimento, nos termos da seguinte Ementa:

**“EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. O autuado era beneficiário de Regime Especial, Parecer nº 4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo ICMS 46/00. Referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº 16355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida, o autuado continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido. A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada. Não acolhida a nulidade arguida. Mantida Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime”.**

Diante de tais fatos o pleito se encontra prejudicado, pois ambos os lançamentos já esgotaram a sua apreciação no âmbito administrativo.

As questões preliminares aventadas, passam a ser analisadas neste momento.

A alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, não se encontram presentes no lançamento, uma vez que em sentido contrário ao esposado pela defesa, atendeu o mesmo ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

Registro que a falta de motivação adequada, em consonância com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tende a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que “Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão nº 9303-005.461, “Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput*, da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da

Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e dentre outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55 da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

O Autuante, quando do lançamento, constatou o que considerou como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura da infração, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido pelo Autuante e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelos demonstrativos elaborados pela Autuante.

Esclareço que ainda que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte do Autuante, se fosse o caso, tal fato não vem a se constituir em vício insanável, sequer traz qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

Por esta razão, afasto tal argumento, não o acolhendo.

Quanto ao eventual cerceamento do direito de defesa, igualmente não posso aceitar.

Em primeiro lugar, pelo fato de a empresa autuada ter tido acesso a todos os elementos que consubstanciaram a autuação, através dos demonstrativos sintéticos e analíticos, os quais listam e enumeram os elementos que a embasaram, sendo o levantamento realizado em conformidade com as informações contidas na EFD, cuja responsabilidade pelo preenchimento é unicamente do contribuinte.

Também concorre para o não acolhimento do argumento a própria formulação da acusação, de forma clara, os dispositivos indicados como violados, que não se apresentam como genéricos e são autoexplicativos.

Além disso, a defesa demonstrou de forma clara e inofismável, ter entendido os motivos e as razões da infração, não somente pela leitura da acusação, como, igualmente, da descrição do fato considerado infracional, comparecendo ao processo e refutando a acusação de forma plena, inclusive mediante apresentação de contrarrazões, fato que por si só fragiliza a assertiva defensiva.

De igual forma, foi respeitado o princípio do contraditório e da ampla defesa decorrente do artigo 5º, LV da Constituição Federal, invocado inclusive na impugnação, cujo comando determina que “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Tal princípio se manifesta na possibilidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de participarem da sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado, inclusive em processo ou procedimento administrativo, garantido a qualquer parte afetada por decisão de órgão superior.

Logo, a ampla defesa nada mais é do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade.

Vicente Greco Filho entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- “a) ter conhecimento claro da imputação;*
- “b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- “c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- “d) ter defesa técnica por advogado; e*
- “e) poder recorrer da decisão desfavorável”.*

Conforme já relatado e analisado anteriormente, das cinco possibilidades listadas acima, apenas a última ainda não foi exercida pela defesa do contribuinte, pelo fato de a decisão de primeiro grau não ter sido prolatada, apenas o sendo neste momento processual, entretanto, o seu exercício se encontra plenamente garantido da leitura do artigo 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99.

O direito de ampla defesa, pois, se constitui em importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

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

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desafiando os argumentos a seu favor, ora apreciados.

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

Assim se percebe com solar clareza que o direito de ampla defesa do sujeito passivo foi amplamente garantido, inclusive quanto ao item “a”, consoante já firmado alhures.

Em relação ao argumento defensivo de ter sido o Auto de Infração lavrado por presunção, figura que na sábia visão de Rubens Gomes de Souza, no artigo UM CASO DE FICÇÃO LEGAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A PAUTA DOS VALORES COMO BASE DE CÁLCULO DO ICM, publicado na Revista de Direito Tributário, São Paulo, RT, nº 11, pág. 23, 1970, “...resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí classificarem-se em presunções *hominis* ou *humanas* e presunções legais”.

Ao seu turno, Pontes de Miranda (Tratado de direito privado. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983), assim a define: “*presumir é etimologicamente prae sumere é ter sido alguma coisa, antes de ser provada, antes de ser percebida, antes de sentir, de se perceber pôr-se-á a existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva e não real*”.

Já para Maria Rita Ferragut (Presunção em Direito Tributário, 2ª Edição, Ed. Quartier Latin, 2005), “*presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos*”.

E mais: ainda em seu entendimento “*Consistem em meios de prova indiciária, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou ‘presunções absolutas’ enunciados jurídicos de direito substantivo*”.

*Presunção como meio de prova é o que prescreve o artigo 212, inciso IV, do Código Civil, ao prever que os atos jurídicos que não requerem forma especial poderão ser provados mediante presunção*”.

Não se observa ter o Autuante se estribado em presunção legal, tendo em vista que esta, no caso concreto, não se encontra listada no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, não se encontrando nas hipóteses ali elencadas, aquela presente nos autos.

Já as presunções humanas, podem ser definidas como a “*noção substitutiva, criado através de um efeito de espelhamento e identificação entre uma coisa e outra, produto de uma interação específica de significados heterogêneos*”, no entendimento de Florence Haret (Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, volume 104, pág. 743, junho de 2008).

De maneira mais específica, seriam aquelas em que o raciocínio é empregado com base naquilo que ordinariamente acontece.

A presunção, independente se ser legal ou *hominis*, se localiza na esfera das provas indiretas, uma vez demandar elaboração mental para conduzir o julgador ao fato probando.

No âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem reconhecido a imprestabilidade de lançamentos que não trazem os mínimos elementos de

segurança necessários a demonstrar e embasar o fato nele presumido pela Fiscalização.

Neste sentido, posso invocar o julgamento que resultou no Acórdão nº 107-06.229, de 22/03/2001:

*“Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 122 do CTN”.*

Do voto do relator Conselheiro Luiz Martins Valero, destaco:

*“O Fisco não pode autuar unicamente com base em indício, por não ter este à força probatória de uma genuína presunção. Vale dizer, diferentemente das presunções legais, a autuação lastreado, apenas no primeiro, e muitas vezes único, elemento colhido pelo Fisco não encontra guarida no bom Direito. A presunção simples, na qualidade de prova indireta, somente é meio idôneo para referendar uma autuação quando resultar da soma de indícios convergentes. Se todos os fatos levarem ao mesmo ponto, a prova da omissão de receitas restará assegurada”.*

No caso concreto dos autos, além de não estar presente nenhuma das hipóteses de presunções legais previstas no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, igualmente não se constata a presença de meros indícios, mas de fatos (Notas Fiscais de Entradas e Saídas e Escrituração nos Livros Fiscais), no sentido de comprovar a infração lançada, o que afasta qualquer ideia ou possibilidade de ser a autuação fruto de mero indício ou presunção humana ou legal, eis que lastreada em dados concretos.

Adentrando no mérito, conforme reiterado pelo Autuante, este lançamento decorreu de diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, quando da apreciação do Auto de Infração nº 276890.0001/21-0, lavrado pelo mesmo, contra o mesmo estabelecimento, correspondente aos meses de agosto a dezembro de 2017, fevereiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a agosto de 2020, frente a apuração de diferenças entre os valores ali lançados e os efetivamente devidos pelo sujeito passivo.

Como igualmente explicitado pelo Autuante, não somente no momento da autuação, como, igualmente nas informações fiscais prestadas, a empresa era beneficiária de Regime Especial concedido pela SEFAZ/BA, nos termos do Protocolo ICMS 49/00.

Antes de mais nada, esclareço que o Regime Especial de Tributação nada mais é do que *a modalidade de tributação, onde determinado setor ou até atividade empresarial tem uma forma diferenciada de aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes*.

Seria pois, o Regime Especial de ICMS um tipo de benefício fiscal que pode ser concedido aos contribuintes em relação ao pagamento deste imposto, podendo consistir em descontos, prazos diferenciados ou mesmo na isenção do pagamento do tributo.

O exemplo clássico de Regime Especial é o Simples Nacional, que através da Lei Complementar nº 123/2006, aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive de obrigações acessórias, criou um mecanismo de simplificação tributária para aqueles contribuintes que optarem por tal regime.

Daí surge a necessidade de se conhecer os regimes que podem ser pleiteados e concedidos pode ser um diferencial para os empreendimentos, pois deles decorrem a suspensão de tributos e até a posterior conversão definitiva do benefício satisfeitas as condições tributárias estabelecidas pelo ato concessivo.

Ou seja: ele pode ser concedido, a critério do Fisco, uma vez atendidas as condições entendidas como necessárias, objetivando promover facilidades e incentivos para que um determinado mercado consiga se desenvolver e sofra menos com os valores incididos sobre a atividade.

Afinal, esse regime faz com que a empresa pague valores menores ou até mesmo consiga isenção em alguns tributos. Com isso, a atividade se torna mais rentável e estimula o mercado de modo geral pela economia gerada, que não se limita apenas redução dos índices de tributação, mas

também ao tempo e recursos poupadados na apuração e quitação dos tributos.

Além disso, podemos listar outros benefícios associados a esse tipo de regime de tributação, como por exemplo:

- Acesso ao crédito presumido, o que pode proporcionar ressarcimento e/ou compensação de tributos;
- Facilidade para cumprir algumas obrigações de tributos, pela simplificação dos cálculos tributários;
- Benefícios em prazos para recolhimento de tributos, o que vem a facilitar o planejamento financeiro;
- Redução na base de cálculo de incidência tributária;
- Simplificação na apuração de obrigações tributárias acessórias, pela redução na burocracia.

No caso de um regime especial de tributação há ainda o benefício da redução de valores pagos, o que pode ser um estopim importante para diminuir os gastos da empresa.

Esses benefícios podem, como visto, ser concedidos aos contribuintes em diversos formatos, tanto pelos entes Municipal, quanto pelo Estadual ou Federal.

Para melhor usufruir dos benefícios concedidos, deve o beneficiário, para utilizar tais vantagens de forma segura e não gerar contingências futuras, conhecer e dominar as condicionantes e o alcance de cada regime, pelo fato destes terem que satisfazer diversos requisitos para sua efetivação.

Importante indicar existirem, no âmbito do ICMS, legislações que de forma velada e explícita, discorrem sobre esse tema, justamente por ser um benefício concedido pelos Estados.

Um dos exemplos vem a ser o Regulamento do ICMS do estado do Paraná, que, em seu artigo 98, parágrafo único, conceitua de Regime Especial como “...qualquer tratamento diferenciado da regra geral de extinção do crédito tributário, de escrituração ou de emissão de documentos fiscais”.

No mesmo sentido, o estado de Sergipe, o define em seu Regulamento do ICMS, artigo 131, parágrafo único, como “todo e qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do imposto e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que deste resulte desoneração da carga tributária”.

A legislação do estado da Bahia, muito embora em vários dos artigos, tanto da Lei nº 7.014/96, como do RICMS/12, apesar de mencionar em diversos momentos a expressão “regime especial”, diferentemente dos estados acima mencionados não o define de forma explícita.

Por fim, importante se frisar ser a figura do Regime Especial de ICMS regulado pelos Estados dentro de suas competências constitucionais, sendo que as regras de aplicação mudam conforme o entendimento de cada Unidade Federada, via de regra, além de celebração de Convênios ou Protocolos pela via do CONFAZ. Todavia, basicamente funciona como um incentivo, de modo que o contribuinte tenha meios facilitados para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Em relação ao Protocolo ICMS 46/2000, de 15/12/2000, objetivou a harmonização da substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, pelos Estados signatários, integrantes das Regiões Norte e Nordeste, como se percebe da leitura de sua Cláusula primeira:

*“Os estados signatários acordam em adotar uniformemente em seus respectivos territórios legislação no sentido de padronizar os procedimentos de cobrança do ICMS referente às operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, tendo como base a importação do mencionado cereal, da farinha de trigo ou o ingresso das mencionadas mercadorias em seus territórios, alcançando esta cobrança as etapas das operações subsequentes, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo.”*

§ 1º Para efeitos deste protocolo, considera-se mistura de farinha de trigo o produto cuja composição final possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo.

§ 2º Fica facultado aos estados signatários, nas operações internas, estender o alcance do disposto no ‘caput’ até as operações com o consumidor final, sem alteração da carga tributária estabelecida neste protocolo”.

A legislação do estado da Bahia dispõe sobre a matéria ora discutida conforme os artigos 375, 377 e 379 do RICMS/12:

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

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

§ 2º O documento fiscal referente às operações interestaduais com as mercadorias mencionadas neste artigo conterá o destaque do ICMS exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, a serem realizadas na unidade federada de destino”.

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

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

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

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

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

Por tais dispositivos, se observa que as regras transcritas se aplicam apenas e tão somente a condição *sine qua* de que os produtos sejam fabricados no estado da Bahia, o que não vem a hipótese em tela, uma vez que de acordo com informação obtida no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil ([www.solucoes.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Comprovante.asp](http://www.solucoes.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp)), a única atividade econômica desenvolvida pela empresa autuada, situada no município de Simões Filho é a de “Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, CNAE 46.39-7-01.

Tal informação se confirma através do documento de fl. 196, acostado pela defesa.

Feitas estas observações, passemos à análise do caso concreto que ensejou a autuação.

Em 24/09/2001, o estabelecimento da empresa Marilan Alimentos, de CNPJ nº 52.034.139/0003-11 requereu junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia a concessão de Regime Especial, nos termos do documento encartado às fls. 226 a 234, no sentido de “...realizar operações interestaduais de remessa e retorno de matéria-prima (farinha de trigo), para industrialização em seu estabelecimento matriz, por sua conta e ordem, abrangidos pela suspensão do ICMS nos termos do artigo 615, do RICMS/BA”.

Lembrando que à época, vigia o RICMS/97 aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

O pleito formulado se estribava nos seguintes termos, conforme linha do tempo a seguir delineada:

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

*§ 1º Na remessa de que trata este artigo, será emitida Nota Fiscal, sem destaque do ICMS, cuja natureza da operação será ‘Remessa para industrialização’, atribuindo-se às mercadorias o preço estipulado no inciso III do art. 56.*

*§ 2º Ressalvada a incidência do imposto no tocante ao valor acrescido pelo estabelecimento industrializador, a suspensão prevista neste artigo comprehende:*

*I - a saída que, antes do retorno dos produtos ao estabelecimento autor da encomenda, por ordem deste for efetuada pelo estabelecimento industrializador com destino a outro, também industrializador;*

*II - a saída efetuada pelo estabelecimento industrializador, em retorno ao autor da encomenda.*

*§ 3º A suspensão prevista neste artigo é condicionada a que as mercadorias ou bens ou os produtos industrializados resultantes retornem real ou simbolicamente ao estabelecimento de origem, dentro de 180 dias, contados da data da saída do estabelecimento autor da encomenda, se nesse prazo não for realizada a transmissão de sua propriedade, sendo que esse prazo poderá ser prorrogado até duas vezes, por igual período, em face de requerimento escrito do interessado, dirigido à repartição fiscal a que estiver vinculado.*

*§ 4º Decorrido o prazo estipulado no parágrafo anterior, salvo prorrogação autorizada pelo fisco, sem que ocorra a transmissão da propriedade ou o retorno das mercadorias ou bens ou dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, real ou simbólico, será exigido o imposto devido por ocasião da saída originária, sujeitando-se o recolhimento, mesmo espontâneo, à atualização monetária e aos acréscimos moratórios.*

*§ 5º Considera-se encerrada a fase de suspensão da incidência do imposto, com a verificação de qualquer das seguintes situações:*

*I - o recebimento em retorno real ou simbólico da mercadoria ou bem ou dos produtos resultantes ao estabelecimento de origem;*

*II - a transmissão da propriedade da mercadoria ou bem ou dos produtos resultantes da industrialização, pelo autor da encomenda, estando ainda em poder do industrializador;*

*III - o não atendimento da condição de retorno, no prazo regulamentar.*

*§ 6º A suspensão prevista neste artigo não se aplicará nas operações interestaduais com sucatas ou com produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral, salvo quando for celebrado protocolo entre a Bahia e a unidade federada envolvida na operação, observadas as disposições nele contidas”.*

Em 23/10/2001 foi deferido o pleito da empresa, nos termos do Parecer nº 4804/2001 (fls. 235 a 237), quanto a remessa de farinha de trigo, adquirida de estados não signatários do Protocolo ICMS 46/2000, para o estabelecimento industrial matriz, situado no estado de São Paulo, com suspensão do ICMS, nos termos do mencionado artigo 615 do RICMS/97.

Já em 23/11/2001, pelo Parecer nº 5115/2001 (fls. 238 e 239), foi o estabelecimento requerente da empresa autorizado a, “...em relação às operações com farinha de trigo, apurar e recolher o imposto efetivamente devido por antecipação tributária até o 10º dia após a quinzena em que se deu a entrada das mercadorias no estabelecimento do adquirente”.

Por outro lado, em 22/02/2002, por meio do Parecer nº 581/2002, o estabelecimento teve deferido “prorrogação, por tempo indeterminado, dos regimes especiais concedidos nos termos dos Pareceres da GECOT nº 4804/01 e nº 5115/01” (fls. 240 e 241).

Lembrando que ambos os Pareceres concediam originalmente prazo de cento e vinte dias de vigência para os regimes especiais concedidos.

Em 18/10/2003, em processo em que o estabelecimento autuado figura como interessado, foi concedido Regime Especial, através do Parecer nº 9232/2003, no intuito de “possibilitar procedimentos relativos às transferências de biscoitos, da filial estabelecida em Vitória da Conquista para outro estabelecimento filial, localizado em Salvador, sem destaque do ICMS relativo às operações normais e sem a retenção do imposto referente às operações subsequentes.

*Nas operações realizadas pela filial de Salvador haverá o destaque do imposto, utilizando a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes, conforme dispõe o artigo 506-G do RICMS/BA” (fls. 242 a 244).*

O Parecer nº 11373/2009, datado de 10/07/2009 e emitido em resposta a consulta formulada pela empresa, constante das fls. 245 e 246, a orientou no sentido de que “*a partir de 06/05/2003 encontra-se tacitamente revogado o Regime Especial anteriormente concedido à Consulente através do Parecer nº 4804/2001, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no art. 615 do RICMS/BA independente de concessão de Regime Especial. Aplicabilidade da disciplina contida no art. 506-A, § 2º, II, para fins de cálculo do imposto devido por antecipação tributária nas remessas interestaduais de farinha de trigo para industrialização*”.

Por fim, o Parecer nº 16355/2017, de 03/07/2017, inserido à fl. 247, determinou a “*Revogação, de Ofício dos Regimes Especiais Pareceres nº 4.804/2001 e nº 581/2002, nos termos do art. 6º do Decreto 15.490, de 25/09/2014*”.

O embasamento para tal posição, se deu pelo fato de ter o mencionado Decreto previsto no artigo 6º:

*“Art. 6º Os contribuintes beneficiários de regimes especiais concedidos antes de 01/05/2013, sem prazo determinado de vigência, que tenham interesse em continuar utilizando os procedimentos previstos nos referidos regimes, deverão solicitar a prorrogação dos mesmos até 31/05/2015, sob pena de revogação a partir de 01/06/2015”.*

Ou seja: a empresa Marilan Alimentos não demonstrou interesse em pleitear a continuação de tais Regimes Especiais, o que determinou as suas revogações.

Entretanto, continuou a praticar as operações na forma prevista nos mencionados Regimes Especiais, não mais em vigor, daí decorrendo recolhimento a menor do ICMS, ora reclamado no presente lançamento.

Fato incontrovertido é ter a empresa tomado conhecimento da revogação efetuada, sem adotar qualquer procedimento no sentido de se adequar à nova realidade tributária, diante da cassação dos Regimes Especiais.

A verdade é que, os produtos comercializados pela Marilan Alimentos S/A, quer o estabelecimento localizado em Vitória da Conquista, quer o estabelecimento autuado situado em Simões Filho, não se configuram como estabelecimentos industriais, sendo os produtos cujas operações foram objeto da autuação industrializados no estabelecimento matriz, no estado de São Paulo.

Desta forma, os estabelecimentos baianos da empresa não teriam direito no período autuado à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA, já reproduzidos em momento anterior do presente voto, que realça estar a aplicação dos mesmos circunscrita a operações com produtos fabricados neste estado, o que não vem a ser o caso presente e ora apreciado, conforme, inclusive, explanado pela autuada e pelo Autuante.

Nesta circunstância, os estabelecimentos da empresa Marilan localizados na Bahia, deveriam, nas vendas aos clientes situados na Bahia, destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto, bem como as filiais deveriam recolher o ICMS Substituição Tributária relativo às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido, e não tributar os produtos a 12%, como realizado.

Na hipótese de vendas para clientes em outros Estados, o procedimento correto seria destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Diante da apresentação de extensa consulta formulada ao eminente doutrinador Roque Carrazza (fls. 261 a 350), que sustenta a tese defensiva de equiparação do estabelecimento filial da Marilan Alimentos em Vitória da Conquista a um estabelecimento industrial, que estaria amparada na

legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), *data vénia*, não pode ser albergada, pelo fato de inexistir qualquer vínculo legal hierárquico no sentido de a legislação federal se impor e suplantar à legislação tributária estadual.

E mais: quando o legislador estadual pretendeu que houvesse qualquer equiparação de estabelecimento atacadista a estabelecimento industrial o fez de forma expressa na norma.

Assim, ciente da revogação do Regime Especial concedido, não houve qualquer mudança de critério jurídico ou insegurança jurídica, conforme alegado, uma vez que diante da revogação do Regime Especial ocorrida em 05/07/2017, o autuado não poderia mais adotar a sistemática revogada.

Quanto ao fato de fiscalizações anteriores realizadas terem referendado a sistemática anteriormente adotada não pode ser considerada, haja vista que, respeitado o prazo decadencial previsto no CTN, a Fiscalização tem por dever, nos termos do artigo 142 do CTN, proceder verificações fiscais entendidas como pertinentes, independentemente de o contribuinte já ter sido fiscalizado anteriormente em determinado período, e tal fato ter passado desapercebido do Fisco.

Etribado em tais elementos, diante do fato cristalino e inofismável de ter o sujeito passivo agido em desconformidade com a legislação do estado da Bahia, diante da revogação do Regime Especial concedido, que, como visto, anteriormente, é uma concessão a título precário, pois passível de revogação a qualquer tempo, por parte da Administração Tributária, o lançamento, é pois, procedente em toda a sua inteireza.

Neste sentido, reitero que em sessão ocorrida no dia 19/04/2024, quando da apreciação do Auto de Infração nº 276890.0001/21-0 lavrado contra o mesmo estabelecimento e com a mesma acusação, à unanimidade de seus membros a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal manteve a decisão do Acórdão JJF nº 0140-01/22-VD, que julgou procedente a autuação realizada, não dando provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela autuada.

Do Acórdão dali resultante (CJF 0100-11/24-VD), destaco os seguintes trechos do voto condutor:

*“No mérito, a conduta infratora foi descrita como ‘Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentares (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios’. Trata-se de exigência de ICMS sobre as revendas de biscoitos, fabricados fora do Estado da Bahia e transferidos para o estabelecimento filial autuado, situado em Simões Filho.*

*O exame dos demonstrativos de débito acostados às folhas 009/110 revela que o imposto ora lançado decorreu de efetivas operações de revendas de biscoitos, conforme notas fiscais relacionadas pela fiscalização, afastando, completamente, o argumento de que tal lançamento teria se baseado em presunção. De fato, o levantamento fiscal operou uma reconstituição da escrita fiscal da empresa autuada, corrigindo apuração com a metodologia de benefício fiscal sendo expurgada, a partir dos elementos de sua EFD, transmitida à SEFAZ/BA.*

*Como foi minuciosamente reportado no relatório, a operação da empresa autuada consiste em quatro etapas, descritas a seguir: 1) compra de farinha de trigo no Estado do Paraná; 2) remessa da farinha adquirida para fabricação de biscoitos, por encomenda, no Estado de São Paulo; 3) retorno dos biscoitos para o estabelecimento baiano, em Simões Filho; e 4) revenda do biscoito recebido, em operações internas e interestaduais.*

*A fiscalização está exigindo o imposto incidente sobre as operações de revenda de biscoito, praticadas pelo estabelecimento de Simões Filho, na quarta etapa de sua operação acima descrita. Embora o Sujeito Passivo alegue mudança na legislação baiana, a norma alterada somente produziu efeitos nas segunda e terceira etapas, pois dispensou o Regime Especial para remessa e retorno da farinha de trigo com suspensão do ICMS, sem qualquer interferência no momento seguinte, ou seja, nas operações de revenda de biscoitos.*

*É fato que o Estado da Bahia concedeu Regime Especial, à Marilan Alimentos S/A, para permitir o recolhimento do ICMS-ST, incidente sobre a farinha de trigo e derivados, com base no art. 506-A do RICMS/97 (então vigente), conforme abaixo.*

*‘Art. 506-A. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:*

*... II - às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias,*

biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso anterior.

...’.

Ou seja, com base no Regime Especial concedido, o recolhimento efetuado pelo estabelecimento de Simões Filho, quitaria o imposto devido sobre as saídas dos biscoitos, ainda que não fabricados no território baiano.

É fato também que o Regime Especial citado foi revogado mediante Parecer nº 16.355/2017, em julho de 2017, inexistindo, a partir de então, qualquer regra especial a privilegiar o estabelecimento de Simões Filho.

Considerando que a ação fiscal se deu em momento posterior à revogação do Regime Especial, cabe-nos analisar o sistema jurídico normativo aplicável, com fins de avaliar se possuía, a empresa autuada, direito a usufruir do regime centralizado de recolhimento do ICMS-ST, nas aquisições de farinha de trigo junto ao Estado do Paraná.

É o que faremos a seguir.

A partir de 2017, quando a empresa promoveu as aquisições de farinha de trigo, a norma baiana aplicável (que internalizou o Protocolo ICMS 46/00) encontra-se insculpida no art. 377 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

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

...’.

Da leitura atenta do caput do art. 377 do RICMS/12, acima transcrito, é possível concluir que a autorização para apurar o ICMS-ST, monofasicamente, limitou-se aos ‘estabelecimentos fabricantes de ..., biscoitos ...’, nos termos da norma posta. Assim, na ausência de Regime Especial em vigor, é de se questionar se o estabelecimento situado em Simões Filho é fabricante de biscoitos. Importante observar que o lançamento começa no mês de agosto de 2017, vez que o recorrente tomou ciência da revogação do regime especial, em 05.07.2017.

É incontrovertido que o estabelecimento autuado não fabrica biscoitos, mas se limita a revender os produtos fabricados na sua matriz, situada no Estado de São Paulo, conforme reconhece o próprio contribuinte.

Se não fabrica biscoitos, penso que não se encaixa na hipótese descrita na norma regulamentar, ainda que possa se classificar como filial atacadista de indústria, pois a equiparação estabelecida pela legislação do IPI não tem o condão de irradiar efeitos para além do microssistema jurídico do IPI, conforme se extraí do próprio enunciado da norma federal, abaixo transcrito.

‘Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, **para todos os efeitos desta Lei** (grifo acrescido):

(...)

II - as filiais e demais estabelecimentos que exerçerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte; ‘

Como se depreende do texto acima reproduzido, a equiparação promovida pelo legislador ateve-se, somente, aos efeitos da Lei do IPI, sem quaisquer reflexos exógenos, que pudesse alterar o microssistema do ICMS. Nem poderia, aliás, ser diferente, pois as Unidades Federativas possuem autonomia legislativa, que se encontra devidamente resguardada pela Carta Magna, tratada como cláusula pétreia, conforme art. 60, § 4º, inciso I da CF/88, abaixo reproduzido.

‘Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

...

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - **a forma federativa de Estado** (grifo acrescido);

...’.

Assim, penso que a eventual equiparação a estabelecimento industrial, perpetrada pela legislação do IPI, em nada afeta a norma posta pelo regulamento baiano que enunciou uma regra que somente irradia efeitos para “estabelecimentos fabricantes de biscoitos”, conceito no qual não se enquadra a autuada. Interessa à legislação do IPI, o alargamento da base de cálculo do imposto, assim como da base de contribuintes.

Tal situação ocorre também com a legislação do Imposto de Renda, no que diz respeito às considerações do que deve ser admitido como critério de materiais de uso e consumo em relação ao ativo imobilizado, já que

interessa no caso, uma restrição do abatimento de determinados custos de aquisição de materiais na apuração do lucro líquido a ser tributado. Assim, determinados conceitos e institutos da legislação de impostos federais não podem ser aplicados aos tributos estaduais ou municipais, sob pena de se ferir o pacto federativo, e à própria independência legislativa, conferida pela Constituição Federal.

Também não se trata de alteração de critério jurídico, pois, como frisou a JJF, a revogação do Regime Especial é justa causa para o desenquadramento do Sujeito Passivo nas regras do Protocolo ICMS 46/00. **Estamos aqui tratando de um auto de infração cujos fatos geradores ocorreram a partir da revogação do Regime Especial**, à luz da legislação vigente no atual regulamento do RICMS, não podendo o fisco estadual ficar aprisionado a uma antiga legislação (o Regime Especial foi concedido sob o RICMS 97) sob a justificativa de mudança de critério jurídico.

Tal situação somente pode ser alegada quando sem alteração legislativa, o fisco retroage modificando o critério para apuração do imposto para momento em que estava consolidado outra interpretação, sucessivamente referendada pela fiscalização.

Quanto à alegação da existência de resposta à consulta formulada pelo Sujeito Passivo, que amparava o procedimento adotado pela empresa, é importante destacar que a consulta foi formulada e respondida com base no RICMS/97, legislação que já se encontrava revogada, à época dos fatos geradores. A resposta dada fundamentou-se inclusive, em dispositivos do diploma regulamentar anterior, conforme se extrai da leitura do seu teor, abaixo reproduzido”.

E continua o relator, a explanar seu entendimento:

“Estamos a falar de uma consulta do ano de 2003! O recorrente tenta manter tal entendimento mesmo após a mudança da legislação pelo novo regulamento do ICMS de 2012, 09 anos depois, e também da revogação do Regime Especial em 2017. Assim, penso que inexiste resposta a uma consulta, com efeitos que pudessem elidir a cobrança em exame. A esse respeito, assim se pronunciou a PGE/PROFIS, em parecer:

‘Que não se pode impor ao Estado da Bahia a lógica jurídica da longa manus industrial professada pela autuada na sua peça de inconformidade sob pena evidente de ranhura na estrutura do pacto federativo. Que a aceitação da definição da legislação do IPI como conceito fechado para definir indústria por equiparação iria de encontro ao quanto estabelecido na legislação do ICMS, arts. 373, 375, 378 e 379.

(...)

Evidencia-se, assim, que toda sistemática de apuração e recolhimento do imposto acima transcrita, de fato tem como elemento prima que os produtos sejam fabricados neste Estado, não existindo qualquer previsão duma extensão às atividades fabris da sociedade empresária em outra unidade da Federação, sequer por instrumento legal de equiparação.

No que concerne ao segundo questionamento observa-se pela leitura do Parecer nº 1016320099, fls. 191, que o regime especial concedido por conduto do Parecer nº 48904120030, fls. 187/88 foi tacitamente revogado, uma vez prescindível o deferimento de Regime Especial para fruição do benefício previsto no art. 615 do RICMS/97 (suspensão de incidência do ICMS), mantendo-se entretanto a tributação do art. 506-A.

Entretanto, em 03.07.2017 o regime especial (fls. 187/88) na parte relativa ao art. 506-A foi revogado expressamente pelo Parecer nº 10346820170, fls. 192, em face do quanto disposto no art. 6º do Dec 15.490/14 que impunha aos beneficiários de regimes especiais concedidos antes de 01.05.2013, sem prazo determinado de vigência, a solicitação de prorrogação dos mesmos até 30.03.2015.

Assim, restando verificado que não houve qualquer pedido de prorrogação, os regimes especiais 4.804/2001 e 581/2002 foram revogados, não produzindo mais qualquer efeito a partir de 03.07.2017, não havendo que se falar em qualquer ultratividade do regime especial outorgado pelo Parecer nº 48904120030, fls. 187/88 e tampouco, mudança de critério jurídico, existindo apenas uma cassação de regime excepcional, conforme previsto no art. 38 da Lei 7.014/96”.

Ao final de seu voto, o relator arremata no seguinte sentido:

“Friso ainda que corrobora este entendimento que o art. 269 do RICMS que trata de crédito presumido do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher ao estabelecimento industrial que não pertença a empresa que possua filial ou matriz beneficiária da dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS nos termos do programa de que trata o Decreto nº 8.205, de 03/04/02, o equivalente a 9,72% (nove inteiros e setenta e dois centésimos por cento) do valor da operação própria com bolachas e biscoitos, produzidos neste Estado, para utilização na apuração e reapuração do imposto de que trata o art. 377.

Fica claro que o art. 377 e subsequentes dizem respeito à fabricação de bolachas e biscoitos produzidos neste estado, não podendo ser estendido à fabricação fora do estado da Bahia, até porque benefícios fiscais são concedidos, em princípio, com alguma contrapartida, no caso de indústrias, para estabelecimentos aqui

*implantados, não fazendo sentido algum em se conceder tal benefício para fabricantes de outros estados.*

*Quanto ao pedido de redução da multa, falece competência a este órgão julgador para apreciar questão de inconstitucionalidade da norma posta.*

*Dante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE”.*

Pela sua completude e abrangência, com os quais concordo em todos os termos, incorporando-o ao presente voto, tal posição apenas reforça a corretteza do procedimento fiscal adotado pelo Autuante, não tendo a defesa sequer contestado os dados numéricos do levantamento, ao qual teve integral acesso, apenas centrando a sua impugnação nos aspectos e questões já relatadas no presente voto.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo, inicialmente, somente ser possível de ser aplicada sobre parcela de imposto exigível, vez estarmos diante de acusação de descumprimento de obrigação principal (falta de recolhimento de imposto). Inexistindo imposto a ser reclamado, por óbvio, a multa a ele atrelada deixa também de existir.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “*império da lei*” ou “*jus imperium*”.

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

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

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

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

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

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

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1<sup>a</sup> Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).*

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

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

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

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

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, motivo pelo qual não acolho o argumento trazido pela defesa a respeito.

A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas

quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

*“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.*

*A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

(...)

*Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:*

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).*

**DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.**

1. *O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*

2. *Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*

3. *A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*

4. *Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

**AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.**

1. *A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

2. *Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021).*

Pelas menções postas, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo esta (em montante menor do valor do imposto) considerada legal e constitucional, inclusive em decisões mais recentes das aquelas trazidas na impugnação.

Quanto ao pedido para redução da multa, não posso acolher, por falta de previsão legal na norma em vigor.

E a justificativa para tal negativa, ocorre nos termos do artigo 42, § 8º da Lei nº 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o advogado e endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, já adotada, inclusive, pelo Poder Judiciário há algum tempo, perdendo sentido outras formas de comunicação com os contribuintes e/ou seus representantes.

Do exposto, Auto de Infração **PROCEDENTE**.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276890.0006/22-0, lavrado contra o **MARILAN ALIMENTOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.051.685,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 12 de fevereiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DER OLIVEIRA - JULGADOR