

**PROCESSO** - A. I. Nº 281082.0017/09-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EUROPACKNE NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS TERMOPLÁSTICOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - EUROPACKNE NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS TERMOPLÁSTICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0048-01/12  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 10/10/2013

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0289-11/13**

**EMENTA:** ICMS. INFRAÇÃO 1 – ESTORNO DE CRÉDITO. Mercadorias sinistradas. As provas dos autos evidenciam a improcedência e não a nulidade da exigência. Exigência insubstancial. INFRAÇÃO 2 – PROGRAMA DESENVOLVE. Industrialização por encomenda. Inclusão indevida no saldo devedor do ICMS sujeito à dilação. Necessidade de ajustes de cálculo com base na IN SAT nº 54/2009. Infração parcialmente caracterizada. Afastadas as preliminares suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Cuidam os autos de lançamento de ofício, levado a efeito em 30/12/2010, com o objetivo de exigir do ora recorrente ICMS, no valor histórico de R\$ 373.758,29, em decorrência do cometimento das seguintes infrações, assim descritas no Auto de Infração:

1. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas;
2. Recolhimento a menor de ICMS decorrente de erro na determinação da parcela sujeita à dilação do prazo para pagamento previsto pelo Programa DESENVOLVE. Inclusão na parcela incentivada de operações de industrialização realizada por terceiros;
3. Falta de recolhimento do ICMS devido na aquisição de bem importado com diferimento do imposto e posteriormente alienado;
4. Utilização de crédito de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal.

Na oportunidade em que apresentou sua defesa, a ora recorrente reconheceu a procedência das exigências relativas aos itens 3 e 4 do Auto de Infração, anexando à peça impugnatória cópia do pedido de parcelamento correspondente o qual já foi homologado e integralmente quitado, conforme atestam os documentos de fls. 249 a 259.

Nestes termos, as matérias discutidas nesta fase processual, tanto em sede de Recurso Voluntário quanto em sede de Recurso de Ofício, dizem respeito apenas às exigências de que tratam os itens 1 e 2.

Concluída a instrução do feito, os autos foram submetidos à apreciação por parte da 1ª JJF, que, na assentada de julgamento datada de 26.03.2012 (Acórdão de fls. 198 a 208), entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos:

### **VOTO**

.....

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade da Infração 2, argumentando que, à luz da realidade dos fatos, não representam a verdade material, e nem a documentação e a sua escrita fiscal, ressaltando que a interpretação do autuante se encontrava em desconformidade com a legislação tributária.

Ao examinar essa preliminar de nulidade, observo que a acusação, que se referiu ao recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, traz como resultados os valores apurados pelo Fisco, que se encontram indicados nos demonstrativos próprios, correspondendo aos dados constantes da documentação e da escrita fiscal do contribuinte, representando a verdade material, inexistindo a sugerida nulidade da autuação.

No que concerne à alegação de que o autuante se limitou a mencionar os artigos 2º e 3º do Decreto 8.205/2002, ao enquadrar a infração, ressalto que tais dispositivos tratam de forma objetiva a respeito do benefício fiscal em questão. Ademais, pelo conteúdo da peça defensiva, vejo que o autuado tanto entendeu perfeitamente a acusação, que a impugnou exaustivamente, atacando diversos pontos atinentes ao levantamento realizado pelo autuante.

Considerando, que a infração se encontra descrita de forma clara e que nos demonstrativos correspondentes foram delineados os fatos e os montantes do imposto devido, descebe a afirmação de que teriam ocorrido vícios formais no lançamento. Descabe, também, a alegação quanto à ocorrência de preterição do direito de defesa, pois os fatos foram descritos de forma clara e precisa, bem como foram disponibilizadas cópias reprográficas dos demonstrativos fiscais, nos quais se encontra indicada a forma como foram apurados os valores consignados no lançamento, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

Quanto à correção dos erros efetuada pelo autuante à fl. 180, não vislumbro razão para a nulidade, pois se trata de erro material passível de saneamento, tendo sido inclusive reaberto o prazo de defesa após a correção. Dessa forma, não houve prejuízo e, portanto, não há razão para a nulidade arguida.

Deste modo, resta afastado o pedido de nulidade apresentado pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, não ocorrendo ofensa a nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal. Em suma, o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação.

De ofício, observo que a Infração 1 contém vício formal que acarreta a sua nulidade, conforme passo a me pronunciar.

De acordo com o Auto de Infração, a acusação contida na Infração 1 foi a “deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas”. Em sua defesa, o autuado alegou que a exigência não tinha pertinência, pois não se creditou do imposto nas entradas das mercadorias, que se referiam a matérias-primas utilizadas na sua produção, sendo que as operações em questão se davam sob o regime do diferimento e, portanto, sem destaque do imposto nas respectivas notas fiscais.

O autuante manteve o entendimento contido na autuação, quanto à obrigatoriedade do estorno do crédito fiscal nos casos de sinistro, porém realçou que mesmo tratando-se de matérias-primas adquiridas com diferimento, o imposto é devido, uma vez que o sinistro encerra o diferimento, obrigando o pagamento do tributo que ficara postergado e cujo evento futuro não se concretizou.

Concluo, com base na análise das posições defendidas pela defesa e pelo autuante, bem como dos documentos fiscais trazidos ao processo, que a acusação fiscal não reflete a situação fática que efetivamente ocorreu. Explicando melhor, enquanto a imputação trata, de forma clara e direta, da “falta de estorno”, os próprios esclarecimentos do autuante não deixam margens a dúvidas de que, na realidade, a irregularidade que deve ser apurada tem natureza diversa e decorre da disposição regulamentar mencionada na informação fiscal, isto é, do art. 347, inciso III, alínea “b” do RICMS/BA, que determina que nos casos de aquisições de mercadorias cujas operações estejam compreendidas no regime do diferimento, a ocorrência de sinistro, obriga o contribuinte a efetuar o lançamento e o pagamento do imposto correspondente. Vejo, deste modo, que este fato não foi apurado pela Fiscalização.

Assim, por não atender aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, este item da autuação é nulo, com base no artigo 18, incisos II e III, do RPAF/BA. E tendo em vista que as duas mencionadas situações têm fulcro totalmente distinto, não há possibilidade de correção do equívoco através do presente lançamento, razão pela qual recomendo à autoridade competente que determine a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o art. 21 do RPAF/BA.

Quanto ao mérito da Infração 2, observo que o lançamento teve como motivação o recolhimento a menos do ICMS, devido a erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa

*Desenvolve, no que concernente à quantificação dos montantes sujeitos ao benefício, tendo em vista que ao calcular as parcelas incentivadas, o contribuinte incluirá industrializações realizadas por terceiros.*

*Na impugnação, o autuado ressaltou que o fato de encomendar a industrialização em outro estabelecimento, não desvirtua o procedimento realizado na Bahia, que resulta no produto industrializado, aduzindo que as mercadorias em questão já se constituíam, quando da remessa, em produto pronto para a utilização, uma vez que os serviços a serem realizados consistiam na redução das bobinas dos filmes produzidos, de 50 para 5 kg, visando facilitar o manuseio pelo cliente na embalagem de mercadorias, não alterando a sua natureza ou finalidade.*

*Saliento que esses argumentos não podem ser acatados, haja vista que de acordo com disposição contida no art. 2º, § 5º, inc. II, do RICMS/BA, são considerados como industrialização os processos correspondentes a beneficiamento, que resulte na modificação, no aperfeiçoamento, na utilização, no acabamento ou na aparência do produto, o que, efetivamente ocorreu no presente caso. Isto significa que a industrialização realizada em outros estados, de onde os produtos finais são diretamente destinados aos usuários finais, não pode ser incluída no cálculo do benefício previsto no Programa Desenvolve.*

*Vale aqui acrescentar que a natureza da operação correspondente às remessas para as empresas que efetuam os serviços em questão corresponde a “remessa para industrialização”, o que corrobora, mais uma vez, o entendimento aqui apresentado.*

*Quanto à afirmação do contribuinte de que a Fiscalização houvera exigido o ICMS referente às saídas das mercadorias para os estabelecimentos industriais localizados fora da Bahia, vejo que restou esclarecido que, na realidade, no cálculo realizado pelo autuante apenas foi excluída do montante a ser contemplado com o benefício, a industrialização efetivada fora do estabelecimento do autuado.*

*Descarto, também, a alegação do impugnante de que inexistia dispositivo na legislação tributária correspondente, que tratasse a respeito do assunto em questão, desde quando conforme observou o próprio autuado, o art. 22 do Decreto 8.205/02, que apresenta o Regulamento do Programa Desenvolve, prevê que somente incidem os benefícios sobre a parcela da produção do contribuinte que tenha sido realizada no respectivo estabelecimento. Para um melhor entendimento, transcrevo abaixo o citado dispositivo:*

*Art. 22. No caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.*

*Não faz sentido, ademais, a afirmação do contribuinte de que a Instrução Normativa nº 27/2009, alterada pela Instrução Normativa nº 54/2009, não poderia amparar uma parcela da autuação, haja vista que tendo a Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa Desenvolve, transferido para o Regulamento desse Programa, editado através do Decreto nº 8.205/02, a atribuição de traçar os detalhes acerca dos cálculos e da extensão do benefício, este estabeleceu a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal.*

*Após analisar os demonstrativos e planilhas acostados às fls. 11 a 50, constato que os resultados apurados pela Fiscalização indicaram a existência de erros nos cálculos incorridos pelo autuado, incorreções estas que decorreram de infringência ao quanto estipulado no próprio Decreto 8.205/02, que regulamentou o Programa Desenvolve, haja vista que não correspondem a operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do citado Programa. Ressalto que esses demonstrativos são bastante elucidativos, deixando à mostra que as diferenças apontadas realmente existiram, tendo decorrido de erro do contribuinte ao apurar os valores do imposto alcançados pelo benefício da dilação do prazo de recolhimento, justamente por ter incluído indevidamente as operações de industrialização realizadas por estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação.*

*Consigno que a mencionada Instrução Normativa não trouxe nenhuma inovação à legislação relacionada ao Desenvolve, mesmo porque sendo uma norma interpretativa, não tem essa atribuição, se prestando apenas a trazer esclarecimentos aos contribuintes e à própria Fiscalização a respeito de pontos específicos da legislação tributária estadual, que, entretanto, já se encontrava em vigor antes do momento da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento. Cabe acrescentar que as diretrizes contidas nessa norma, a exemplo da citação a “saídas de produtos de fabricação própria não vinculados ao projeto aprovado”, já se encontravam previstas no art. 3º do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº 7.980/01.*

*Afasto, assim, as alegações do autuado de que teria ocorrido ofensa a qualquer dos princípios do Direito Tributário, especialmente os princípios da irretroatividade e anterioridade da lei, não tendo, de igual modo, sido desconsideradas as limitações do poder tributar, nem ocorreu qualquer intenção de prejudicar o contribuinte.*

*No que se refere aos novos cálculos realizados pelo impugnante, vejo que, de forma correta, o autuante os contestou, ressaltando que os valores apurados nos demonstrativos fiscais refletem fielmente os valores lançados no livro Registro de Apuração de ICMS e nas DMAs, os quais correspondem aos valores pagos pelo contribuinte.*

Todavia, no que tange ao equívoco na apuração do valor da industrialização efetuada por terceiros, por duas vezes o processo foi convertido em diligência, tendo o autuante retificado o cálculo do imposto devido, seguindo os critérios previstos na IN 27/09, conforme o demonstrativo de fl. 180. O autuado foi notificado acerca dessa retificação e, apesar de sustentar que a cobrança é indevida, não mais apontou equívoco no cálculo do imposto. Dessa forma, acolho o resultado da diligência realizada pelo próprio autuante, conforme o demonstrativo de fl. 180 e, em consequência, a Infração 2 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 100.898,07, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

.....OMISSIS

Ressalto que em relação aos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, para os quais o demonstrativo de fl. 180 apresentou valores negativos, não há como se deduzir tais parcelas dos débitos referentes nos demais meses, haja vista que no roteiro de auditoria aplicado não houve o refazimento da conta corrente fiscal do contribuinte. Concordo com a sugestão do autuante, para que o impugnante ingresse com pedido de restituição, se for o caso, para a situação aventureira de erro de cálculo por parte do próprio contribuinte, que tenha resultado em crédito fiscal, não podendo, entretanto, ser objeto de compensação no presente lançamento.

Em face ao acima exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração, restando nula a Infração 1, procedente em parte a Infração 2 e procedentes as infrações 3 e 4, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

Conforme é possível constatar da leitura do voto acima reproduzido, os membros integrantes da a 1ª JJF declararam de ofício a nulidade da exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração, uma vez que entenderam ser conduta típica pelo auditor fiscal autuante – falta de estorno de crédito – incompatível com o fato real e o direito aplicável, qual seja: falta de lançamento do imposto em razão do sinistro de mercadorias adquiridas com diferimento.

Quanto à exigência de que trata o item 2, os ilustres julgadores afastaram a nulidade suscitada e, no mérito, firmaram entendimento no sentido da procedência parcial do lançamento, tendo sido acatada a correção dos erros materiais cometidos pela fiscalização quando da confecção dos demonstrativos que instruíram o Auto de Infração, levada a cabo mediante procedimento de diligência realizado pelo próprio fiscal autuante, cujo relatório de fls. 176 a 180 foi parcialmente acolhido.

Em observância ao quanto disposto no artigo 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99, a 1ª JJF recorreu de ofício a esta CJF, sendo também objeto do presente julgamento a apreciação de tal expediente administrativo.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo, através do seu representante legal, interpôs Recurso Voluntário, pleiteando preliminarmente a declaração de nulidade do item 02 a teor do quanto disposto no artigo 18 do RPAF.

No seu entender, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida, uma vez que os dispositivos legais indicados pela fiscalização como infringidos não guardam pertinência com a situação fática apontada.

Aduz que os artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02 tratam tão somente de diretrizes gerais do Programa Desenvolve, não sendo possível identificar qualquer conduta sua que possa ter infringido as disposições neles contidas.

Nestes termos, desconhecendo o fundamento legal da infração que supostamente cometeu, afirma que restou impossibilitado de verificar a plausibilidade jurídica da acusação que lhe foi imputada e, por conseguinte, de exercer de forma plena o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

No mérito, quanto a Infração 1, sustenta que, embora a 1ª JJF tenha declarado a nulidade da exigência, a Decisão mais consentânea com a legislação e as provas dos autos seria a declaração de improcedência. Isto porque, teria restado comprovado pelas provas carreadas aos autos que a acusação que lhe foi imputada – falta de estorno de crédito de mercadorias entradas e posteriormente sinistradas – está equivocada em razão da circunstância de que nenhum crédito

fora apropriado, relativamente às referidas entradas de insumos, cujas respectivas notas fiscais não contiveram destaque do imposto.

Com fulcro nas disposições contidas no artigo 155 do RPAF, cujo texto reproduz, requer seja reformada a Decisão de piso para que se reconheça a improcedência do lançamento.

No que diz respeito à Infração 02, o Recorrente se insurge contra a Decisão de primeira instância afirmando, tal como fez em sua peça inaugural, que todo o processo industrial que resultou nos produtos por ele vendidos foi concebido em sua unidade fabril situada no Município de Camaçari, diante do que não lhe pode ser negado o direito ao gozo do benefício.

Esclarece que se dedica à industrialização de Filme Strech, cujo acondicionamento se dá, em regra, em bobinas de 50 Kg. Explica que para atender aos interesses comerciais de uma parcela de sua clientela, remete parte de sua produção para outro estabelecimento, situado no Estado de São Paulo, que, sob sua encomenda, reduz o tamanho das bobinas de acondicionamento para 5 Kg.

Sustenta que *o mero envio de produto industrializado para outro Estado, para cumprimento de apenas uma etapa de industrialização – redução do tamanho das bobinas – não pode influenciar na concessão de vantagens oferecidas pelo Programa Desenvolve, cujo intuito é beneficiar o parque fabril do Estado da Bahia.*

Conclui requerendo que esta CJF reconheça a improcedência do lançamento, arguindo que não conceder o benefício para esta parcela da industrialização significa atentar contra a lógica dos fatos e à legislação de regência do benefício.

Alternativamente ao pedido de improcedência integral, requer seja ela ao menos declarada relativamente aos fatos geradores ocorridos até o mês de outubro de 2009, em razão de os critérios para apuração da parcela não beneficiada pelo DESENVOLVE nas operações de industrialização por encomenda só terem sido veiculados pela Instrução Normativa nº 54/2009, cujas disposições entraram em vigor em 28/10/2009.

Argumenta que só se afiguraria legítimo ao Fisco proceder à cobrança referente às remessas para industrialização se houvesse norma que estabelecesse os critérios de aferição destas quantias. Não se verificando a existência de norma vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, como no caso dos autos, não se pode admitir a aplicação das disposições contidas na Instrução Normativa nº 54/2009 a fatos pretéritos, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Ainda quanto a esta infração, afirma que a 1ª JJF, mesmo tendo acatado o demonstrativo de fls. 180 anexo ao relatório da diligência, reduziu o valor para R\$ 100.898,07 e não para R\$ 96.406,18, conforme ali consignado.

Aduz que tal procedimento decorreu da equivocada interpretação por parte da 1ª JJF no sentido de que não é possível deduzir do montante do débito apurado os valores pagos a maior nos meses de agosto a novembro de 2008.

Sustenta que a compensação se faz imprescindível à idônea recomposição dos equívocos cometidos pela fiscalização, pugnando, subsidiariamente, e na hipótese de não serem acatados os pedidos anteriores, seja o débito mantido em R\$ 96.406,18, tal como apurado pelo fiscal autuante no procedimento de diligência.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para que sejam mantidos os termos da Decisão de primeira instância com exceção apenas do valor relativo ao item 2 do Auto de Infração o qual, no entendimento da ilustre representante, deve corresponder ao apurado no demonstrativo de fl. 180, anexo ao relatório da diligência, isto é: R\$ 96.406,18.

Nos termos do referido opinativo o Recorrente não apresentou argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido. Quanto ao item 2 do Auto de Infração, entende a Nobre procuradora que esta se encontra claramente descrita e tipificada na legislação tributária estadual,

tendo o autuante especificado com clareza solar, o infrator, a infração, a base de cálculo e os dispositivos legais infringidos.

Conclui que as arguições de ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica não merecem ser acolhidas, posto que o lançamento tributário atende aos pressupostos e requisitos de validade formal previstos no artigo 39 do RPAF/99, enfatizando que em momentos processuais distintos o sujeito passivo exerceu seu direito de defesa, demonstrando de forma indubitável que entendeu com perfeição os motivos pelo quais foi autuado.

Quanto à postulação do Recorrente no sentido da improcedência do item 1 em detrimento da nulidade declarada pela 1ª JJF afirma ser descabida de fundamento, porquanto lhe falece o interesse processual para interposição do Recurso Voluntário.

Argumenta neste sentido que a Decisão administrativa pela nulidade não acarreta nenhum prejuízo ao Recorrente, na medida em que, sendo instaurado novo procedimento fiscal, a conduta infracional que ensejará a exigência do imposto será diversa daquela que é objeto do presente lançamento, razão pela qual entende inaplicável o quanto previsto no artigo 155 do RPAF/BA.

No que diz respeito ao mérito do item 2, sustenta que os argumentos apresentados pelo Recorrente também carecem de fundamento jurídico. Cita o artigo 2º, §5º, inciso II do RICMS/BA para esclarecer que os processos que implicam em modificação, aperfeiçoamento na utilização, no acabamento ou na aparência do produto são caracterizados como beneficiamento, espécie do gênero industrialização.

Assim sendo, o processo de beneficiamento contratado pelo Recorrente, consistente na redução dos tamanhos das bobinas dos filmes por ela produzidos não podem ser beneficiados pelo Programa DESENVOLVE em razão de expressa disposição legal, vale dizer: o artigo 22 do Decreto nº 8.205/02.

De igual maneira, entende não merece acolhimento a arguição de inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 27/2009 aos períodos de apuração anteriores a outubro de 2009, uma vez que as regras de apuração do benefício encontram-se estabelecidas no próprio Decreto nº 8.205/2002, de forma que a referida norma regulamentar não veiculou nenhuma inovação ou direito novo.

## VOTO

O Recurso é tempestivo pelo que o conheço e passo a analisar as razões de fato e direito nele aduzidas.

Início pela apreciação da preliminar de nulidade suscitada quanto à exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração a qual entendo não ter restado configurada. Senão vejamos:

Conforme relatado, sustenta o Recorrente que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida, uma vez que os dispositivos legais indicados pela fiscalização como infringidos – artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02 – não guardam pertinência com a situação fática apontada. Isto porque, segundo alega, os referidos dispositivos traçam apenas diretrizes gerais aplicáveis aos benefícios que integram o Programa DESENVOLVE.

De fato, o artigo segundo da citada norma trás a possibilidade de concessão de diferimento do ICMS em relação às entradas de insumos e bens destinados à produção e ao ativo fixo, respectivamente, por parte das empresas beneficiárias. Já o artigo terceiro estabelece as condições para a concessão da dilação do prazo para recolhimento do saldo devedor do ICMS em até 72 meses, bem assim do desconto de até 90% (noventa por cento) aplicável à hipótese de recolhimento antecipado das parcelas.

Aqui nos interessa o caput do artigo 3º que a seguir reproduzo para melhor análise:

**Art. 3º** O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo. Grifos meus

Da leitura do dispositivo transscrito, nota-se com a devida clareza que os benefícios por ele veiculados somente são aplicáveis ao saldo devedor mensal do ICMS apurado em decorrência da consecução das operações próprias, diante do que se deflui que este não pode conter qualquer parcela de imposto que venha a ser eventualmente devido pela beneficiária, relativamente às operações realizadas por terceiros, como por exemplo, o imposto devido por substituição tributária, a parcela proporcional às operações de industrialização por encomenda e etc.

Na descrição dos fatos que ensejaram o lançamento de ofício, o auditor autuante esclareceu que o ato administrativo por ele praticado decorreu da constatação de erro na determinação da parcela do imposto sujeita à dilação do prazo no âmbito do Programa DESENVOLVE, em virtude de o Recorrente ter incluído na parcela incentivada operações de industrialização realizadas por terceiros.

Procedendo-se ao cotejo do fato – inclusão na parcela incentivada de industrialização por parte de terceiros – com as disposições contidas no artigo 3º da citada norma regulamentar, que limitam a concessão do benefício às operações próprias do contribuinte, constata-se a existência de um evidente liame de causa e efeito entre a conduta tida como típica e a norma legal apontada como infringida, razão pela qual não vislumbra a adoção de qualquer procedimento contrário às disposições do artigo 18 do RPAF, afastando, por conseguinte, a preliminar de nulidade suscitada.

Superada a análise da prejudicial, passo ao exame do mérito da infração capitulada no item 1 do Auto de Infração.

Conforme se infere da leitura da descrição dos fatos elaborada pelo fiscal autuante, o Recorrente foi acusado de ter deixado de proceder ao estorno de crédito em relação a determinados insumos que após serem adquiridos sofreram sinistro, tornando-se imprestáveis. As notas fiscais de baixa destes insumos em relação às quais foi exigido o estorno de crédito encontram-se individualmente elecadas no Anexo I ao Auto de Infração.

Como dispositivos infringidos foram citados os artigos 100, inciso V e 124, ambos do RICMS/97, merecendo destaque o primeiro, cujo texto a seguir reproduzo:

**Art. 100.** O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

.....  
**V –** perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.

Analizando detidamente a peça acusatória é de concluir que o lançamento de ofício levado a efeito não padece de quaisquer vícios formais capazes de ensejar a declaração de sua nulidade, ao revés, nele, restaram identificados de forma suficientemente clara o infrator, a infração, o dispositivo legal e a penalidade aplicável, elementos que possibilitaram ao sujeito passivo exercer de forma plena o seu direito de defesa.

O que se verifica no presente caso é que o Recorrente, então Impugnante, apresentou em sua defesa prova documental (fls. 90 a 99) que atesta não ter apropriado crédito quanto da entrada das mercadorias sinistradas porque adquiridas sob o regime de diferimento, evidenciando assim a total improcedência da acusação que lhe foi imputada.

O auditor autuante, ao prestar suas informações, embora tenha envidado esforços no sentido de sustentar a correção do lançamento que efetuou, suscitou, de forma subsidiária, e na tentativa de mantê-lo, que o procedimento do Recorrente também infringiu as disposições do artigo 347 do RICMS. Vejamos:

*Ademais, mesmo que a empresa tenha adquirido as referidas matérias primas com diferimento o imposto continua sendo devido, haja vista que a ocorrência do sinistro põe termo final ao diferimento.....*

Nos termos do referido artigo 347, o ICMS deverá ser lançado pelo responsável sempre que se verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, dentre os quais está inserido o sinistro das mercadorias objeto do benefício.

Diante de tal realidade fática, a 1<sup>a</sup> JJF entendeu existir vício formal no lançamento. Explicou o Nobre Relator que *enquanto a imputação trata, de forma clara e direta, da “falta de estorno”, os próprios esclarecimentos do autuante não deixam margens a dúvidas de que, na realidade, a irregularidade que deve ser apurada tem natureza diversa e decorre da disposição regulamentar mencionada na informação fiscal, isto é, do art. 347, inciso III, alínea “b” do RICMS/BA.*

Ora, se o ato infracional apontado pela fiscalização foi descharacterizado pelo então Impugnante mediante apresentação de prova documental, restando evidenciado que a acusação não guarda correspondência com a sua conduta, o consectário lógico de tal conclusão só pode ser a improcedência do lançamento, não a sua nulidade.

O vício formal, como a própria nomenclatura enuncia, corresponde a um defeito no processo de formação do lançamento, jamais na sua essência. A consonância entre o fato tipificado como infracional e a conduta efetivamente adotada pelo contribuinte se constitui num elemento material do lançamento que reunido a outros lhe dão substância. É mérito!

Diferentemente do que ocorre com o vício formal, no vício material, a dúvida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe. É exatamente o que se verifica no caso dos autos em que o auditor autuante, constatando não existir evento apto a ensejar o estorno de crédito, já que não houve apropriação deste quando da entrada dos insumos, pretende substituir um lançamento por outro, modificando a sua essência, o que não se pode admitir.

Considerando que não houve homologação em relação aos períodos de apuração fiscalizados, nada impede, entretanto, que, observado o prazo decadencial para tanto, novo lançamento seja efetuado com objetivo de exigir a cobrança do ICMS em decorrência da constatação de fato impeditivo da operação que poria fim ao diferimento. Todavia, este procedimento se constituirá em um novo lançamento, decorrente de fato típico diverso e fundamentado em outro dispositivo legal.

Neste ponto, peço vênia para discordar do entendimento da PGE/PROFIS, pois aqui não se trata de avaliar se a declaração de nulidade causou ou não prejuízo ao Recorrente, o que desembocaria na constatação da carência de interesse recursal, mas sim de conferir a adequada tutela administrativa ao direito, cujo reconhecimento está sendo é perquirido pelo contribuinte.

Ademais, como cediço, a anulação do lançamento por vício formal enseja o início de novo prazo decadencial o que pode sim, em última análise, é prejudicial ao Recorrente.

Ante ao exposto, entendo merecer provimento o Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o lançamento de que trata o item 1 do Auto de Infração. Pelos mesmos fundamentos provimento ao Recurso de ofício.

Passando a análise das razões recursais relativas ao mérito da infração capitulada no item 02 do Auto de Infração, entendo não merecer acolhimento à tese sustentada pelo recorrente no sentido de que as disposições contidas na Instrução Normativa nº 54/2009 não poderiam ser aplicadas para fins de quantificação do crédito tributário objeto do lançamento, porque só entraram em vigor em 28/10/2009.

Incialmente ressalto que comungo com o entendimento externado pela Decisão de piso e pela PGE/PROFIS em seu opinativo, no sentido de que a redução do tamanho das bobinas do filme Filme Strech implica no seu aperfeiçoamento para consumo e, nestes termos, constitui processo de beneficiamento equiparado para todos os fins à industrialização.

Pois bem! A vedação de aplicação dos benefícios integrantes do Programa DESENVOLVE às operações não concebidas em razão da execução do projeto incentivado, dentre as quais está incluída a parcela correspondente à industrialização realizadas por terceiros, tem origem na Lei nº 7.980/02 e no Decreto nº 8.205/02 que a regulamentou, especificamente em seus artigos 3º e 22 desta última norma.

Diante da complexidade e da diversidade de fatos e atos jurídicos que afetam a apuração do ICMS devido mensalmente, tornou-se necessário uniformizar os critérios de apuração do saldo devedor incentivado no âmbito do Programa Desenvolve. Neste contexto, foi editada a Instrução Normativa nº 27/2009, com as alterações que lhe foram promovidas pela Instrução Normativa nº 54/2009.

Constatou que, ao menos quanto às operações de que aqui se trata, a referida norma não traz em seu bojo nova obrigação de forma que se possa alegar impossibilidade de aplicação retroativa quanto às suas disposições.

A limitação de utilização dos benefícios integrantes do Programa DESENVOLVE têm fulcro nas normas que o instituiu, tendo a Instrução Normativa nº 54/2009, como não poderia deixar de ser, exercido o papel tão somente de viabilizar a sua execução sem, contudo, inová-las.

Verifico que no caso específico, a fórmula nela prevista visa segregar do saldo devedor à parcela do imposto correspondente ao valor adicionado cobrado pelo executor da encomenda, já que não é possível identificá-la de plano, porque inclusa no custo do produto vendido. Por esta razão, a base de cálculo para tal fim corresponde ao próprio valor adicionado extraído das notas fiscais emitidas por este último.

Foi neste contexto que, acertadamente, os autos foram baixados em diligência para que os cálculos originalmente apresentados pela fiscalização, que se encontravam contaminados de vícios formais, na medida em que tomaram por base elementos não previstos na legislação de regência, fossem adequadamente saneados.

Após as duas diligências realizadas, de cujo resultado, ressalte-se, o contribuinte foi devidamente cientificado, o valor originalmente lançado foi reduzido de R\$ 272.274,31 para R\$ 100.898,07, procedimento que, ratificando a Decisão de Primeira Instância, entendo deva prevalecer.

Especificamente quanto ao valor remanescente desta infração, também entendo acertada a Decisão da 1ª JJF que, diferentemente do procedimento adotado pelo fiscal autuante no demonstrativo de fl. 180, deixou de abater do montante devido os valores negativos apurados nas competências agosto, setembro e outubro de 2008.

No presente caso, o procedimento fiscal não consistiu em recomposição de escrita, hipótese em que o saldo credor apurando em mês deve, necessariamente, ser transferido para outro. Aqui o objeto da exigência é a diferença de imposto recolhido a menor.

Assim, uma vez refeitos os cálculos do contribuinte e restando constatada a apuração de suposto recolhimento a menor o procedimento aplicável é o da restituição, uma vez que não há previsão na legislação do Estado da Bahia do instituto da compensação como forma de extinção do crédito tributário.

Ante ao exposto, quanto a esta infração voto no sentido de dar NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício, ratificando a Decisão proferida pela 1ª JJF para julgar PROCEDENTE EM PARTE a exigência, reduzindo o valor originalmente lançado de R\$ 272.274,31 para R\$ 100.898,07, conforme a seguir especificado:

Data Ocorr.	Auto de Infração	Valor Julgado
Ago/08	472,07	0,00
Set/08	1.595,42	0,00
Out/08	520,36	0,00
Dez/08	33.694,76	3.438,12
Jan/09	17.324,66	2.573,44

Fev/09	12.862,23	1.214,25
Mar/09	20.162,13	950,37
Abr/09	11.792,64	1.437,86
mai/09	17.625,73	2.242,43
Jun/09	23.862,35	4.997,36
Jul/09	17.447,66	1.225,66
Ago/09	17.580,65	15.941,82
Set/09	25.977,59	4.763,58
Out/09	25.403,96	21.219,37
Nov/09	23.090,32	19.556,76
Dez/09	20.413,08	21.337,05
<b>TOTAL</b>	<b>269.825,61</b>	<b>100.898,07</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281082.0017/09-3, lavrado contra a **EUROPACKNE NORDESTE INDÚSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS TERMOPLÁTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$175.887,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal correspondente à Infração 1, em conformidade com a disposição contida no art. 21 do RPAF/BA.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS