

PROCESSO	- A. I. Nº 281082.0023/12-3
RECORRENTE	- QUÍMICA AMPARO LTDA. (ATOL)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0054-05/13
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 19/12/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0387-11/13

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. UTILIZAÇÃO INCORRETA DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O texto do artigo 3º do Decreto nº. 8.205/02 restringe de forma expressa o âmbito dos benefícios instituídos pela Lei nº. 7.980/91 ao saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, assim entendidas às decorrentes da consecução da atividade incentivada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 5ª JJF, constante no Acórdão nº 0054-05/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração, em razão do recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por ter incluído valores indevidamente no cálculo da parcela incentivada. Período: janeiro a julho de 2012. Valor: R\$470.063,38. Multa: 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 5ª JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 105/110):

No presente Auto de Infração é exigido ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por ter o contribuinte incluído valores indevidamente no cálculo da parcela incentivada.

O sujeito passivo arguiu nulidade e improcedência da autuação. Requeru também a realização de diligência fiscal para a revisão dos valores apurados na ação fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade. Essa arguição não tem guarida ou sustentação, visto que o Auto de Infração indica claramente a exigência tributária pretendida, ou seja, recolhimento a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. A motivação do lançamento foi a inclusão de valores indevidos no cálculo da parcela não incentivada. O fato foi descrito com clareza, com a respectiva capitulação legal. O ato administrativo, portanto, se encontra devidamente motivado, com a indicação dos fatos que ensejaram o lançamento de ofício e os preceitos jurídicos em que se fundamentou. Inexiste vícios formais ou materiais, impeçam a este colegiado ingressar no mérito da causa. Inexiste no caso qualquer das hipóteses de invalidade do Auto de Infração listadas no art. 18 do RPAF/99.

Indefiro pedido de diligência, por considerar que nos autos estes presentes todos os elementos necessários à formação da minha convicção, em especial, os demonstrativos de apuração das diferenças lançadas (fls. 06 a 12), parte inseparável do Auto de Infração. Da mesma forma, os demonstrativos de apuração do imposto recolhido pelo contribuinte, inseridos às fls. 48 a 71, parte integrante da peça defensiva, possibilita a este colegiado ingressar na solução da matéria em lide. Desnecessária, portanto, a adoção providência requerida pela impugnante, considerando também o disposto no art. 147 do RPAF.

Adentro agora nas questões atinentes ao mérito da autuação.

O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Desenvolve é apurado tomando por base as regras fixadas na Instrução Normativa nº 27/09, publicada no D.O.E. em 03/06/2009.

Nesta norma temos que os créditos fiscais não vinculados ao projeto devem ser excluídos da apuração da parcela incentivada.

A questão posta neste processo envolve decidir se os créditos de ICMS relativos ao serviço de transporte (prestações sucessivas), cujo ICMS foi recolhido pelo autuado na condição de substituta tributária, por força do art. 380, II, do RICMS/97, fazem ou não parte das parcelas que devem ser excluídas do incentivo.

A Instrução Normativa nº 27/09, no item 2.2, lista, por CFOP, os créditos fiscais não vinculados aos projetos a serem aprovados pelo Programa DESENVOLVE. No subitem 2.2.12 são excluídos os créditos fiscais relativos à aquisição de serviços de transporte – 1.350 e 2.350, exceto as aquisições classificadas no subitem 1.352 e 2.352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial).

Por expressa disposição da norma acima transcrita o procedimento do autuante encontra amparo na legislação de regência do Programa DESENVOLVE, posto que, conforme foi enfatizado pelo autuante na peça informativa, o montante do frete contratado pela Química Amparo Ltda., como tomador do serviço de transporte, está incluso no custo de venda dos produtos fabricados, ou seja, faz parte da base de cálculo do ICMS submetida ao benefício fiscal do DESENVOLVE, por compor o preço final de venda dos produtos fabricados e revendidos pela o autuado.

O fato do pagamento do ICMS desses fretes se fazer pelo regime da substituição tributária, de responsabilidade do tomador do serviço, não afasta a condição de que os mesmos serão integrados na composição dos custos dos produtos fabricados, que integram o Programa Desenvolve, como também comporão os custos demais produtos não incentivados.

Neste sentido a exclusão operada pelo impugnante não tem amparo na norma de regência que regula o cálculo do ICMS (I.N. 27/09) a ser deferido por conta do Programa DESENVOLVE, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02.

Os procedimentos adotados pela empresa, espelhados nos demonstrativos apensados às fls. 48 a 92, integrantes da peça defensiva, estão em desacordo com as regras da Instrução Normativa nº 27/2009, sendo totalmente pertinente a exigência fiscal, em decorrência de erro na apuração do imposto incentivado, impactando em recolhimento a menor de valores do ICMS nos meses objeto da autuação. O contribuinte ao concentrar os créditos fiscais oriundos de frete e carretos, pagos no regime de S.T. unicamente na apuração do imposto não incentivado, o fez de forma indevida, posto que os referidos créditos compõem, conforme foi destacado linhas acima, o custo de revenda dos produtos fabricados, cujas operações são alcançadas pelo Programa DESENVOLVE.

Quanto a arguição de que as multas aplicadas teriam caráter confiscatório, não há como se acatar essa tese, uma vez que a penalidade decorre de disposição expressa da norma legal do ICMS, contida no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96. O contribuinte, por sua vez, poderá se beneficiar de reduções de valor, previstas no art. 45 da Lei supracitada, desde que efetue o pagamento do tributo nos prazos estabelecidos na norma. Ademais o órgão administrativo julgador não possui competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, além de não lhe ser conferida também competência para decretar a constitucionalidade de dispositivos legais, por força do que dispõe o art. 167 do RPAF/BA.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, o Autuado interpõe Recurso Voluntário, requerendo a nulidade da Decisão recorrida ou que, no mérito, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Preliminarmente, requer nulidade do Auto de Infração com base no inciso II do art. 18 do Decreto nº. 7.629/1999, que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário, haja vista entender que o enquadramento da infração foi feito de forma genérica.

No mérito, diz que é obrigado ao recolhimento do frete por substituição tributária, na forma do §4º do art. 380 do RICMS/BA.

Alega que da leitura da Instrução Normativa nº 27/09 percebe-se que os serviços de transportes sob CFOP's nº 1.350 e 2.350 deverão ser excluídos da parcela incentivada do benefício fiscal, bem como que os serviços de transporte com CFOP'S1.353 e 2.352 serão incluídos na parcela incentivada.

Neste contexto, informa que as entradas objeto de glosa por parte da fiscalização se deu sob CFOP 1.360, que não é mencionado na exceção do item 2.2.12 e diante de tal omissão,

considerando o art. 111 do CTN, sustenta que deve prevalecer a obrigação contida no inciso II do art. 380 do RICMS.

Assevera que havendo prévia modalidade de antecipação do imposto pela substituição tributária, caso este valor seja incluído no rol da parcela incentivada pelo DESENVOLVE, haverá novo recolhimento, causando uma nova oneração ao Recorrente, sobre o mesmo fato jurídico.

Repete que em já tendo ocorrido o recolhimento antecipado e válido do tributo, exigir novamente do recorrente que proceda o pagamento violará o princípio do *bis in idem*.

Questiona a multa aplicada em razão de não ter previsão de sanção para a conduta, sendo utilizada por analogia, aplicando uma sanção que trata de ausência de recolhimento de imposto, que não ocorreu no caso em comento.

Requer o cancelamento da multa, porque não houve dolo da sua parte e porque a multa que toma por base de cálculo o tributo, é razoável apenas quando a conduta punida representa risco para arrecadação, o que crê não ser o caso em tela.

Alternativamente, pugna pela adequação do montante cominado, sob pena de violação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Instada a se pronunciar, a PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da procuradora Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, às fls. 143/145, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por entender que os argumentos apresentados foram insuficientes para modificar a Decisão recorrida.

No que tange a preliminar de nulidade, não vislumbra quaisquer das hipóteses ensejadoras de nulidade capituladas no art. 18 do RPAF, bem como invoca o art. 19 do citado Regulamento que determina que eventual equívoco na indicação do dispositivo legal não induz em nulidade do lançamento, desde que este evidenciado pela descrição dos fatos o enquadramento legal da infração.

No mérito assevera que o montante do frete contratado, como tomadora do serviço de transporte, está incluso no custo de venda dos produtos fabricados, integrado a base de cálculo submetida ao DESENVOLVE.

Ressalta que a IN 27/09 elenca por CFOP os créditos fiscais não vinculados aos projetos do programa DESENVOLVE, excetuando as aquisições de serviços de transporte por estabelecimento industrial.

Em referência a multa aplicada considera adequada e prevista na legislação tributária, qual seja, o art. 42 da Lei nº 7.014/96.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0054-05/13, prolatado pela 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, em razão do recolhimento a menor de ICMS por erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, tendo, o Sujeito Passivo, incluído valores indevidamente no cálculo da parcela incentivada.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de decretação de nulidade do presente Processo Administrativo Fiscal, constato que, tal como já corretamente analisado no julgamento de Primeira Instância, não restou demonstrado nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, ficando, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade requerida na defesa, por não estar fundada em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Ato contínuo, consoante ressaltou a PGE/PROFIS, o art. 19 do RPAF/99, que determina que a indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja

correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

No mérito, constato que a controvérsia instaurada nos autos diz respeito ao procedimento adotado pelo Recorrente, para fins de apuração do saldo devedor de ICMS mensal sujeito dilação do prazo para pagamento a que faz jus por se constituir em empresa beneficiária do Programa DESENVOLVE.

No seu entendimento, o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte de carga, cujo crédito tem direito à apropriação em decorrência de assumir o respectivo ônus na condição de contratante, não está vinculado ao projeto incentivado e, por conseguinte, não deve integrar o saldo devedor passível do benefício.

Sustenta que por se tratar de contratações sucessivas, recolhe em separado e integralmente esta parcela do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, conforme determina o artigo 380 do RICMS. Dessa forma, se mantiver o crédito correspondente na escrita, reduzindo o saldo devedor do ICMS apurado mensalmente, estará sendo penalizado em duplicidade.

Deste raciocínio discorda a fiscalização, como também a Decisão de piso. Segundo explicitado no voto condutor do acórdão recorrido o *montante do frete contratado pela Química Amparo Ltda., como tomador do serviço de transporte, está incluso no custo de venda dos produtos fabricados, ou seja, faz parte da base de cálculo do ICMS submetida ao benefício fiscal do DESENVOLVE, por compor o preço final de venda dos produtos fabricados e revendidos e, nestes termos, está intrinsecamente vinculado ao projeto incentivado.*

Com cediço, o Programa Desenvolve encontra previsão legal na Lei nº. 7.980/91 e disciplina regulamentar nas disposições contidas no Decreto nº. 8.205/02.

Especificamente quanto ao benefício de dilação do prazo para pagamento do ICMS, hipótese dos autos, assim dispõe ao artigo terceiro do mencionado Decreto:

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

Como se constata o benefício veiculado pelo programa somente é aplicável ao saldo devedor mensal do ICMS apurado em decorrência da consecução das operações próprias, diante do que se deflui que este saldo devedor não pode conter qualquer parcela de imposto que venha a ser eventualmente devido pela beneficiária, relativamente às operações estranhas à atividade incentivada.

Em razão de tais disposições, intuitivo concluir que o ICMS que o Recorrente retém das empresas que lhe prestam serviços de transportes de carga de forma sucessiva não pode integrar o saldo devedor do ICMS passível de dilação, vez que não está correlacionado com realização de suas próprias operações e sim com operações realizadas por terceiros, quem sejam: as transportadoras.

Esta parcela do tributo, que, em regra, deve ser escriturada na coluna *Outros Débitos* do livro de apuração do ICMS, recolhida pelo Recorrente em decorrência de sua condição de contribuinte substituto, deve, portanto, compor o rol de ajustes ao saldo devedor do ICMS apurado mensalmente, para reduzi-lo.

Não é do ajuste relativo ao débito do imposto, contudo, que ora estamos tratando. Como referido, o objeto da controvérsia instaurado no presente PAF diz respeito ao crédito do ICMS decorrente da contratação de tais operações por parte do recorrente, o qual encontra previsão legal no artigo 95 do RICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Segundo preceitua o referido artigo 95, nas operações efetuadas a preço CIF, o crédito fiscal pelo estabelecimento industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte será

apropriado pelo estabelecimento remetente – contratante. Ainda nos termos do referido dispositivo legal, nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, como é o caso dos autos, o ICMS constitui crédito do estabelecimento remetente, devendo ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS como *Outros Créditos*.

Assim é que, não se pode cogitar de vedação do direito ao crédito do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transportes contratadas pelo Recorrente entregar os produtos que industrializa aos seus clientes nas vendas contratadas sob a cláusula CIF.

No caso dos autos, todavia, o direito ao crédito por si só não é suficiente para o deslinde do feito. No meu sentir, ainda se faz necessário perquirir se tais contratações estão vinculadas à consecução das operações próprias do Recorrente, pois, se não estiverem, outra não poderá ser a conclusão desta Relatora senão a de que os procedimentos por ele adotados estão consentâneos com a legislação de regência.

É neste aspecto que discordo do posicionamento externado pelo voto condutor do acórdão recorrido, bem assim do opinativo da PGE/PROFIS. No meu entender, não é fato de o frete integrar o custo das mercadorias vendidas e, por conseguinte, compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre as vendas, que determina a inclusão ou não do crédito do ICMS correspondente no cômputo do saldo devedor do imposto passível de dilação. Esta circunstância apenas garante o direito ao crédito do imposto por parte do contratante, com vistas a implementar o princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS.

Com a devida vênia, o fator determinante para tal fim é a vinculação ou não dos serviços contratados à consecução da atividade incentivada. Assim, por exemplo, é que os créditos decorrentes das aquisições de mercadorias destinadas à revenda devem ser excluídos da apuração do saldo devedor beneficiado, justamente porque não são correlatos ao processo fabril objeto do incentivo.

De igual modo, não coaduno com entendimento do Recorrente no sentido de que não estando o CFOP nº. 1360 – código de operação aplicável às contratações de serviços transportes sujeitas à substituição tributária – excepcionado no texto da Instrução Normativa nº 27/2009 lhe se seria permitido proceder ao ajuste ao saldo devedor das operações escrituradas sob tal rubrica.

De fato, não há no texto a exceção às operações escrituradas sob código de operação em comento. Todavia, a existência de uma omissão numa norma infra legal, como é o caso da instrução normativa, não pode ensejar autorização que extrapole os limites da Lei que aquela norma pretendeu normatizar, especialmente quando a norma objeto da exegese confere benefícios fiscais, como ocorre no presente caso, consoante art. 111 do CTN.

O texto do artigo terceiro do Decreto nº 8.205/02 restringe de forma expressa o âmbito dos benefícios instituídos pela Lei nº. 7.980/91 ao saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, assim entendidas às decorrentes da consecução da atividade incentivada.

Pois bem! Da análise dos autos verifico que os serviços de transportes contratados de forma sucessiva pelo Recorrente se referem a operações de vendas de produtos industrializados contratadas sob a cláusula CIF, estando, porquanto, tais contratações intrinsecamente vinculadas ao projeto incentivado.

Nestes termos, entendo não assistir razão ao Recorrente quando sustenta a adequação dos procedimentos que adotou, para fins de cálculo do saldo devedor do ICMS sujeito à dilação do prazo para pagamento, diante do que Nego Provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de ofício.

A arguição de que a multa aplicada têm caráter confiscatório não subsiste. O art. 150, IV, da CF, vedo aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco. Sabe-se que a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multa confiscatória também pelo fato dela ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no artigo 42, II “f” da Lei nº. 7.014/96.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0023/12-3**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA. (ATOL)**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$470.063,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

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