

**A. I. Nº** - 232946.0023/13-4  
**AUTUADO** - HUHTAMAKI FILMES DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - MANUEL PEREZ MARTINEZ  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/02/2014

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0027-03/14

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** MATERIAL DESTINADO A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Fatos reconhecidos pelo autuado. 2. BENEFÍCIO FISCAL. DESENVOLVE. PARCELAS INDEVIDAS INCLUÍDAS NO INCENTIVO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menos, tendo em vista a inclusão de parcelas não incentivadas, na apuração do imposto. No cálculo dos ajustes para fins de apuração do saldo devedor passível de dilação, só se admite a adição de créditos fiscais vinculados ao projeto de incentivo. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2013, exige crédito tributário no valor de R\$428.305,49, em razão das seguintes irregularidades:

1. deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos meses de janeiro, março de 2010 a dezembro de 2011, no valor de R\$40.591,45 acrescido da multa de 60%;
2. recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo previsto pelo Desenvolve, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2010 e fevereiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2011, no valor de R\$387.317,84, acrescido da multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos mês de novembro de 2010, no valor de R\$396,20 acrescido da multa de 60%;

O autuado através de advogado legalmente constituído, procuração fl.304, impugna tempestivamente o lançamento de ofício, fls.290/300.

Diz ser pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social *(i)* a fabricação, importação e exportação de artefatos plásticos, *(ii)* comércio atacadista de filmes técnicos; e *(iii)* fabricação, importação e exportação de embalagens plásticas, revestindo-se, portanto, da condição de contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Afirma que pleiteou e obteve a concessão dos benefícios alusivos ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, instituído pela Lei n.º 7.980/2001, projeto de fomento e estímulo de empreendimentos industriais no território baiano.

Aduz que em função de sua potencial contribuição ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado, goza dos seguintes benefícios:

a) dilação do prazo de pagamento, de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 meses, sendo que a liquidação antecipada de cada uma das parcelas enseja um desconto de até 90% (noventa por cento); e

b) diferimento do lançamento e pagamento do ICMS devido em determinadas circunstâncias.

Menciona que no exercício regular das suas atividades, a Impugnante sempre efetuou o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, nos moldes estabelecidos pela Instrução Normativa Superintendência de Administração Tributária – IN SAT/BA nº 27/2009.

Diz que a despeito da lisura que caracteriza os procedimentos fiscais, tendo sido alvo de atividade fiscalizadora relativa aos exercícios de 2008 a 2011, foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração por meio do qual o Fisco Estadual pretende exigir-lhe supostos débitos a título de ICMS, em decorrência de alegado cometimento de infrações à legislação de regência do imposto, transcrevendo as infrações constantes da peça acusatória.

Aduz que ao analisar detidamente cada uma das infrações capituladas pela fiscalização, imbuída da boa fé que lhe é peculiar, reconhece a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, nos seguintes termos: quanto às **infrações 01 e 03**, reconhece a **procedência integral** da autuação; contudo, no que tange à **infração 02**, reconhece a procedência apenas da parcela referente aos fatos geradores ocorridos após outubro de 2009.

Informa ter juntado ao PAF, Documento de Arrecadação Estadual – DAE devidamente chancelado pela instituição bancária competente (doc. 03), contemplando a redução em 95% da multa de infração imputada na peça acusatória, nos termos da anistia veiculada pelo art. 1º, II, da Lei n.º 12.903/2013.

No que tange à parcela remanescente da **infração 02**, referente ao período compreendido entre janeiro de 2008 a setembro de 2009, demonstrará que não tem meios de prosperar, uma vez que decorre de erros cometidos pela fiscalização na apuração do ICMS Normal, haja vista a desconsideração de ajustes regularmente promovidos pela Impugnante na apuração do saldo devedor incentivado.

Afirma que na infração 02 da peça acusatória, a fiscalização pretende exigir crédito tributário de *ICMS Normal* (valores não incentivados) calculado em função do Programa DESENVOLVE relativamente aos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2011, sob a justificativa de que teria havido uma supervalorização do saldo devedor incentivado.

Observa que desde que passou a fazer jus aos benefícios concedidos pelo Desenvolve, (i) apura o saldo devedor do ICMS conforme disposto no Regulamento do Imposto que, à época do período fiscalizado, era veiculado pelo Decreto nº 6.284/97; e, por conseguinte, (ii) procede aos ajustes para fins de apuração do saldo devedor passível de dilação, mediante a exclusão dos débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e a adição dos créditos fiscais não vinculados ao projeto incentivo. Explica que sobre o referido valor, aplica-se o percentual de 90% para fins de apuração da parcela passível de dilação e recolhe a diferença entre o aludido montante e o saldo devedor apurado conforme regulamento, a título de ICMS *Normal*.

Reproduz norma editada pela Instrução Normativa SAT/BA nº 27 de 2009, com vistas a orientar os contribuintes acerca da apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Desenvolve.

Frisa que sopesando a apuração do saldo devedor incentivado do ICMS promovida pela fiscalização, constata-se que a divergência que ensejou a diferença de ICMS lançada repousa basicamente no crédito fiscal decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado, que fora considerado, somente pela Impugnante, no cálculo do saldo devedor beneficiado.

Destaca que o aludido ajuste deveria, de fato, ter sido promovido e considerado também pelo Fiscal, haja vista tratar-se de crédito fiscal que a citada instrução normativa sua redação originária, tratou de considerar como crédito fiscal não vinculado ao projeto aprovado – CNVP.

Salienta por sua importância, que o “item 2.2.18” da IN SAT/BA nº 27/2009, autorizava a realização dos ajustes necessários, a adicionar os créditos de ICMS relativos às CFOPs nº 1.550 e 2.550, ou seja, os créditos incidentes sobre quaisquer operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo, independentemente de estes serem, ou não, vinculados ao projeto incentivado.

Informa que com o advento da aludida Instrução Normativa, obteve a confirmação acerca dos ajustes que houvera promovido até então e pôde continuar a assim proceder, após a sua vigência. Esclarece que tal autorização existiu somente enquanto a redação originária vigorou, pois, com o advento Instrução Normativa SAT/BA nº 54 de 28.10.2009, que promoveu à alteração no critério de ajustes, constatou-se uma mudança de entendimento pelo órgão fazendário, que passou a considerar como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, apenas as entradas de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial.

Aduz que a questão em análise, encontra seu desate na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB, veiculada pelo Decreto-Lei nº 4.657/42, que estabelece no art.1º: *Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país, quarenta e cinco dias, depois de oficialmente publicada.* Sobre a matéria reproduz doutrina de Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosenvald e Tércio Sampaio.

Assevera que, a vigência dos atos normativos não observa o prazo de 45 dias da regra geral introdutória, pois o artigo 5º do Decreto nº 572/1890, estabeleceu que ela devesse observar a data de sua publicação no órgão oficial de imprensa, e que no caso em análise, verifica-se que, a nova redação do “item 2.2.18” passou a ser obrigatória após a publicação da IN SAT/BA nº 54/2009.

Comenta que não há como se considerar que o estabelecido pela Instrução Normativa SAT/BA nº 54/2009 deva alcançar a fatos pretéritos a 29.10.2009, tal como pretendeu o Fiscal quando lavrou o auto de infração e fez incluir fatos geradores compreendidos entre janeiro/2008 e setembro/2009.

Isso porque, nos termos do art. 2º da LINDB, a redação do item “2.2.18” dada pela IN SAT/BA nº 27/2009 somente terá vigor até o início da vigência da norma que lhe é posterior e trate acerca da mesma matéria, qual seja a IN SAT/BA nº 54/2009, especialmente na nova redação que forneceu ao mesmo “item 2.2.18”.

Ressalta que agiu em estrita observância às normas vigentes à época dos fatos geradores ocorridos entre janeiro/2008 e setembro/2009, e, por ter verificado o equívoco por ela incorrido em relação aos meses posteriores, não observando a norma apropriada a esses períodos, já procedeu ao pagamento do ICMS *Normal* indevidamente recolhido a menos nessas competências (*vide* doc. 03). Diz que a desconsideração do crédito das operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo para fins de apuração do saldo devedor incentivado, nos meses de janeiro de 2008 a setembro de 2009, pelo fiscal afigura-se totalmente insubsistente.

Demonstra que, até setembro de 2009, o procedimento correto seria proceder ao ajuste para fins de apuração da parcela dilatada, mediante a adição ao saldo devedor mensal do ICMS conforme regulamento, do crédito de ICMS devido em face das operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo – CFOP's nº 1.550 e 2.550, fazendo questão de evidenciar que a autuação decorre basicamente do ajuste realizado a esse título, conforme se verifica do demonstrativo que elabora, relativo a janeiro do ano de 2008.

Chama a atenção, que da análise do citado demonstrativo acima citado, é possível confirmar que o cálculo do Saldo Devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE (SDPI), foi integralmente observado pela Impugnante, uma vez que esta subtraiu do saldo devedor de ICMS apurado no mês

(SAM), os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) e somou os créditos fiscais também não vinculados (CNVP), conforme fórmula indicada no art. 1º, da IN SAT/BA n.º 27/09.

Apresenta o demonstrativo elaborado pela fiscalização (doc. 04) e aquele que elaborou (doc. 05), devidamente acompanhados das cópias do livro Registro de Apuração do ICMS.

Observa que, caso essa Junta de Julgamento entenda que o ajuste promovido pela Impugnante até setembro de 2009, não fora realizado de modo adequado e convalide toda a apuração realizada pelo Fiscal Autuante, o que não se espera, mas se cogita apenas por amor ao debate, certo é que se deve considerar o suposto pagamento a mais, nessa hipótese, da parcela do ICMS incentivado. Isso porque, caso se entenda que houve um recolhimento a menos do ICMS *Normal*, cobrando-se a suposta diferença, haveria, por conseguinte, um recolhimento a mais da parcela dilatada. E esse suposto pagamento a mais deve ser considerado pelo Fiscal, a fim de ser abatido do valor autuado.

Requer seja julgada parcialmente procedente a infração consubstanciada no **item 02** do Auto de Infração e caso assim não se entenda, o que não se espera, pugna para que sejam abatidos da apuração do ICMS *Normal*, supostamente recolhido a menos, os valores pagos a mais a título de ICMS *Incentivado* – parcela dilatada. Pugna, ademais, pela homologação dos pagamentos realizados, alusivos aos débitos dos itens 01 e 03, bem como da parcela referente aos fatos geradores ocorridos após outubro de 2009 do item 02 da autuação, cuja procedência reconhece. O autuante produz a informação fiscal, fls. 399/400. Diz que o contribuinte acata na íntegra as infrações 01 e 03 e pugna pela improcedência parcial, período janeiro de 2008 a setembro de 2009 da Infração 02.

Resume os argumentos defensivos. Afirma que o contribuinte corrobora seus argumentos baseados nas IN/SAT BA n.º 27 e 54, esquecendo que um mesmo ato (aquisição de bens) não pode ter tratamentos diferenciados, ou seja, créditos fiscais oriundos do CIAP, decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, vinculados ao projeto aprovado, **não fazem parte da atividade operacional** até setembro de 2009 e os mesmos créditos fiscais, **passam a fazer parte da atividade operacional** a partir de outubro de 2009, condição esta aceita e paga pelo mesmo.

Frisa que para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração deve sofrer ajustes, expurgando-se valores referentes às operações não vinculadas ao projeto aprovado. Diz que, jamais poderia ser expurgado o ICMS oriundo de aquisição de bens vinculados ao projeto aprovado, o que não se verifica neste caso.

Ressalta, que independente das Instruções Normativas, norteadoras de procedimentos, o auditor em sua atividade laboral tem o dever de analisar cada registro no livro de Apuração do ICMS e proceder aos ajustes necessários, expurgando valores não vinculados à atividade operacional, para se chegar à parcela do saldo devedor passível de incentivo.

Quanto ao pleito de que sejam abatidos da apuração do ICMS *Normal*, os valores pagos a mais a título de ICMS *Incentivado* – parcela dilatada registra que não existe base legal para tal procedimento por se tratar de parcelas distintas, normal e incentivada, e se for o caso, cabe ao contribuinte solicitar restituição do indébito.

Entende que os argumentos apresentados pela defesa são inócuos para invalidar os créditos fiscais reclamados neste processo, mantendo na íntegra os valores de ICMS referente à infração 02, devendo ser homologados os valores já reconhecidos e recolhidos, conforme comprovações anexadas pelo contribuinte.

Consta à fl. 407 termo de confissão de dívida e às fls. 414/417 extrato do SIGAT/SICRED com os valores do auto de infração reconhecidos pelo autuado.

## VOTO

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência de 03 (três) infrações à legislação tributária: (1). deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento; (2). recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo previsto pelo Programa Desenvolve; (3). deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de bens adquiridos de outras unidades da Federação e destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O sujeito passivo reconheceu e pagou integralmente, os valores lançados atinentes às Infrações 01, 03 e parcialmente da Infração 02, se insurgiu de parte desta última, portanto considero desde já subsistentes os itens reconhecidos, e passo a examinar aquele que foi objeto de contestação.

No mérito, na infração 02, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo, previsto pelo Programa Desenvolve nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2011.

Nas razões defensivas a impugnante alegou que comparando os valores considerados para a apuração do saldo devedor incentivado do ICMS promovida pela fiscalização, com aqueles levantados pela empresa, constata-se que a divergência que ensejou a diferença de ICMS lançada repousa basicamente no crédito fiscal decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado, que fora considerado, somente pela Impugnante, no cálculo do saldo devedor beneficiado.

Entendeu que amparado na IN/SAT nº 27, seu procedimento de incluir valores referentes a créditos decorrentes da aquisição de ativo imobilizado não vinculados ao projeto incentivado, até setembro de 2009, estaria correto. Portanto, para proceder aos ajustes para fins de apuração da parcela dilatada, as operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo – CFOP nº 1.550 e 2.550, independente de sua finalidade, vinculados ou não a atividade operacional da empresa, fariam parte da apuração da parcela incentivada.

Da análise dos elementos que compõem o PAF, vejo que está correta a metodologia de apuração dos valores adotados pelo autuante, visto que amparada na legislação vigente, pois encontra-se equivocado o entendimento do autuado, de que para o período anterior ao mês de outubro de 2009 poderia incluir como parcela incentivada, créditos decorrentes de aquisições para o ativo imobilizado não vinculados a atividade operacional da empresa.

Não pode prosperar o entendimento do autuado de que a Instrução Normativa SAT/BA nº 27/2009 não restringia a utilização de créditos referente a aquisição de bens para o ativo imobilizado não vinculados ao projeto incentivado.

A legislação tributária deve ser interpretada de forma sistêmica, e é fato que o contribuinte está submetido às regras da Resolução do DESENVOLVE que lhe integrou ao Programa de Desenvolvimento Industrial, não fazendo o menor sentido a utilização de créditos fiscais não vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa, identificáveis através dos CFOPs 1.550 e 2.550, sob a frágil argumentação de que a Instrução Normativa não era suficientemente esclarecedora.

Saliento que Instrução Normativa é regra meramente ilustrativa, no sentido de unificar os procedimentos para a correta aplicação da norma, não criando para o contribuinte qualquer obrigação tributária. Nessa esteira, a Instrução Normativa SAT/BA nº 54/2009 nada inovou com

relação à anterior IN nº 27/2009, mantendo a mesma equação aritmética utilizada para apurar o montante do imposto passível de incentivo através da dilação, conforme previu o legislador.

Observo que sobre a matéria a Instrução Normativa SAT/BA nº 54/2009 assim dispõe:

*1 - Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa.*

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

$$SDPI = SAM - DNVP + CNVP,$$

*onde:*

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

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

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

*CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.*

*2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

*(...)*

*2.2.18. Operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso e consumo – 1.550 e 2.550.*

*2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

*(...)*

*2.2.18. Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado – 1.550 e 2.550.*

Da análise dos elementos que compõem o PAF vejo que o autuante atendeu ao exposto no regulamento do DESENVOLVE, que só admite para cálculo da parcela dilatada as aquisições que façam parte das atividades operacionais da empresa. Vejo que o próprio sujeito passivo admite que considerou no ajuste da parcela dilatada pelo incentivo, créditos decorrentes de aquisições do ativo imobilizado não vinculados ao projeto incentivado, procedimento vedado pela legislação vigente. Infração mantida.

Quanto ao pleito de que sejam abatidos da apuração do ICMS Normal, os valores pagos a mais a título de ICMS Incentivado – parcela dilatada, registro que não existe base legal para tal procedimento nesta fase processual, cabendo ao contribuinte, se for o caso, solicitar restituição do indébito.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232946.0023/13-4, lavrado contra **HUHTAMAKI FILMES BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$428.305,49**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II alínea “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2014.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR