

PROCESSO - A. I. Nº 232946.0023/13-4
RECORRENTE - HUHTAMAKI FILMES DO BRASIL LTDA. (INFIANA FILMES BRASIL LTDA.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0027-03/14
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 11/05/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0086-11/15

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. DESENVOLVE. PARCELAS INDEVIDAS INCLUÍDAS NO INCENTIVO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** Recolhimento do imposto efetuado a menos. Restou comprovado que na apuração do saldo devedor passível de dilação de prazo, foi adicionado créditos fiscais vinculados ao projeto de incentivo fiscal aprovado, valores que já estavam contidos no Saldo Apurado no Mês (SAM), que resultou no aumento do Saldo Devedor mensal do ICMS a recolher Passível de Incentivo (SDPI) e redução do valor recolhido da parcela dilatada. Infração não elidida. **b)** EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO. Tendo o contribuinte observado o cumprimento da Instrução Normativa nº 27/09, no período de sua vigência de 02/06/09 até 27/10/09 quando foi alterado o conteúdo do item 2.2.18 pela Instrução Normativa nº 54/09, fica mantida a exigência fiscal no que se refere ao valor do imposto exigido e excluída a multa referente aos meses de junho a setembro/09, ao teor do art. 100, § único do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a nulidade da infração 2, suscitada, de ofício, pela autora do voto divergente. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão da Primeira Instância, nos termos do artigo 169, I, “a” e “b”, item 1, do RPAF/BA.

O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/13 e exige ICMS totalizando valor de R\$428.305,49, em razão do cometimento de três infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a infração 2 que acusa recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo previsto pelo DESENVOLVE (janeiro/2008 a dezembro/2010 e fevereiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2011) - R\$387.317,84, acrescido da multa de 60%.

A 3ª JJF na Decisão proferida inicialmente afastou a nulidade suscitada por entender que não houve qualquer violação ao princípio do devido processo legal, exercendo o contraditório.

Ressalta que o sujeito passivo reconheceu e pagou integralmente, os valores exigidos nas infrações 1, 3 e parcialmente da infração 2, se insurgindo apenas de parte da última.

No mérito, quanto à infração 2, que acusa recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo, previsto no Programa Desenvolve apreciou que:

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.

Observe 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.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 440/456), o recorrente ressalta que exerce atividade de fabricação, importação e exportação de artefatos plástico comércio atacadista de filmes técnicos; e fabricação, importação e exportação de embalagens plásticas, sendo contribuinte do ICMS.

Informa que requereu e lhe foi concedido os benefícios fiscais do DESENVOLVE, de dilação do prazo de pagamento do ICMS normal e diferimento em alguns casos, tendo efetuado os cálculos das parcelas incentivadas em conformidade com a Instrução Normativa nº 27/09.

Ressalta que reconheceu os valores exigidos nas infrações 1 e 3, e parte da infração 2, contestando os valores exigidos referente ao período de janeiro/08 a setembro/09, por entender que apurou o saldo devedor do ICMS, procedendo aos ajustes de apuração do saldo devedor passível de dilação, excluindo os débitos fiscais não vinculados ao projeto (DESENVOLVE) e adicionando os créditos fiscais não vinculados ao projeto, tudo de acordo com a Instrução Normativa nº 27/09.

Frisa que a divergência que motivou a exigência fiscal decorre da aquisição de bens do ativo imobilizado, que considerou no cálculo do saldo devedor beneficiado e não foi considerado pela fiscalização, por se tratar de crédito fiscal não vinculado ao projeto aprovado (CNVP).

Entende que a aquisição de bens não pode receber tratamento diferenciado, antes e depois da edição da Instrução Normativa nº 27/09, e ficou surpreso com a atitude da JJF, que recepcionou a tese da fiscalização, (transcrita à fl. 444), de que a citada IN restringia a utilização do CNVP.

Também que não foi acolhido o argumento de compensação de valores recolhidos a mais, dos valores recolhidos a menos, sob argumento, de falta de base legal, cabendo o pedido de restituição de indébito.

Quanto ao valor do imposto que supostamente foi apurado errado, transcreve a fórmula contida na IN 27/09, do SDPI = SAM – DNVP + CNVP e afirma que o item 2.2.18 autorizava a “*adicionar os créditos de ICMS relativo aos CFOPs 1.550 e 2.550, ou seja, os créditos incidentes sobre quaisquer operações com bens de ativo imobilizado e materiais de uso ou consumo*”.

Afirma que agiu em conformidade com a Lei nº 7.980/01 e Decreto nº 8.205/02, bem como a Instrução Normativa nº 27/09, que são normas complementares, ao teor do art. 100 do CTN e que não tendo a Instrução Normativa nº 27/09 trazido expressamente à vedação, autorizava adicionar os créditos relativos aos CFOPs 1.550 e 2.550, até a publicação da Instrução Normativa nº 54/09 que alterou o critério de ajustes ao definir como Créditos Fiscais Não Vinculados ao Projeto (CFNVP) no item 2.2.18 a entrada de bens do ativo imobilizados não vinculados ao projeto industrial com os CFOPs 1.550 e 2.550.

Entende que a Instrução Normativa nº 54/09 alterou a redação da Instrução Normativa nº 27/09, trazendo novo entendimento quanto à apuração do saldo devedor mensal do ICMS e não manteve a mesma equação como fundamentou o julgador.

Em seguida, discorre sobre a Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro (4.567/42), cujo artigo 1º trata da vigência das normas, cita texto de doutrinadores para reforçar o seu posicionamento de que até o dia 28/10/09, procedeu em conformidade com a norma que possuía força vinculante (Instrução Normativa nº 27/09), de acordo com o quadro demonstrativo à fl. 452 e 453, indicando que a diferença entre o valor apurado pela fiscalização e empresa, decorre de créditos de aquisição de bens do ativo imobilizado.

Ressalta ainda que o art. 100, § Único do CTN prevê a exclusão de penalidades e cobrança de juros de mora e atualização monetária no caso de ter sido induzida a prática de irregularidade ao proceder como determina a redação originária da Instrução Normativa nº 27/09.

Requer o provimento do Recurso e reforma da Decisão, para julgar improcedente a infração em questão. Caso não acolhido, que seja deduzido os valores apurados a maior dos que foram recolhidos a menor e sobre a parcela remanescente devida não incida multa e encargos.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 479/480, no tocante ao valor das parcelas sujeitas a dilação de prazo em questão, afirma que o recorrente insiste em questionar a validade do lançamento.

Diz que as provas materiais acostadas aos autos demonstram que o procedimento fiscal obedeceu aos termos previstos no Programa DESENVOLVE, que só admite para cálculo da parcela dilatada aquisições vinculadas às atividades operacionais da empresa, e que na situação presente o próprio sujeito passivo admite ter considerado créditos decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, não vinculado ao projeto incentivado, o que é vedado.

Também, que não há previsão legal para deduzir os valores pagos a mais, cabendo o pedido de restituição de indébito. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Esta 1ª CJF determinou a realização de diligência à PGE/PROFIS, solicitando emissão de Parecer com relação à redação do item 2.2.18 das Instruções Normativas nºs 27/09 e 54/09.

A PGE/PROFIS no novo Parecer à fl. 486, afirma que a Instrução Normativa constitui ato administrativo com finalidade de orientar o contribuinte (art. 103, I do CTN) e que a Instrução Normativa nº 27/09 de 02/06/09, vigente até 27/10/09 norteia que para efeito de apuração do saldo devedor mensal passível de incentivo do DESENVOLVE, deverá considerar as operações com bens do ativo imobilizado e materiais para uso e consumo como um todo.

E que, com a edição da Instrução Normativa nº 54/09, restou esclarecido que para efeito de cálculo do ICMS [Desenvolve] deve ser considerado apenas os bens adquiridos não vinculados ao projeto aprovado.

VOTO

Conforme consta no relatório, o recorrente reconheceu e pagou integralmente os valores exigidos nas infrações 1 e 3, e parte os valores exigidos relativos ao período de outubro/09 a dezembro/11 da infração 2, contestando os valores referentes ao período de janeiro/08 a setembro/09.

A questão central é que a fiscalização apurou a parcela sujeita a dilação de prazo do DESENVOLVE no período de janeiro/08 a dezembro/11, adicionando os créditos fiscais relativos às operações com bens do ativo imobilizado. O recorrente manifesta entendimento de que até a publicação da Instrução Normativa nº 27/09 em 02/06/09 e durante a sua vigência até a publicação da Instrução Normativa nº 54/09 de 28/10/09, poderia ser adicionado como Crédito Fiscal não vinculado ao projeto, toda e qualquer aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e a partir da publicação da segunda instrução normativa, ficou limitado aos bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto, que corresponde à parte que reconheceu como devido da exigência fiscal.

Na Decisão proferida, a JJF apreciou que para efeito de apuração do benefício fiscal de dilação de prazo do DESENVOLVE só é admitido às aquisições que façam parte das atividades operacionais da empresa e julgou totalmente procedente a infração 2.

Para facilitar a interpretação, transcrevo abaixo o conteúdo do item 2.2.18 dado pelas Instruções Normativas nº 27 e 54/09.

A) Instrução Normativa SAT/BA nº 27 de **02/06/09** dispõe:

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... 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.

B) A Instrução Normativa SAT/BA nº 54/09 de **28/10/09** modificou a redação, dispondo:

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.**

Observo que a Lei nº 7.980/01 instituída com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, adensamentos industriais e integração das cadeias produtivas concede incentivos fiscais com finalidade de estimular a instalação de novas indústrias, expansão, reativação, modernização, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos de produtos ou processos já existentes.

Por sua vez, o art. 3º do Decreto nº 8.205/02 estabelece que a concessão da dilação de prazo para o pagamento do saldo devedor mensal do ICMS, deve incidir sobre “às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo”.

Logo, para efeito de apuração e recolhimento do ICMS beneficiado com dilação de prazo, deve ser apurado em separado e ao contrário do que foi fundamentado na Decisão recorrida, o contribuinte na apuração do SDPI, adicionou **créditos fiscais vinculados ao projeto** na rubrica CNVP o que implicou na apuração de valor maior que o devido do CDPI.

Assim sendo, considero correto o posicionamento da 3ª JF quanto à manutenção da exigência fiscal, dado que a inclusão indevida dos créditos fiscais vinculado ao projeto já estão inclusos no SAM e não poderia ser adicionado ao CNVP. Porém, deve ser ressaltado que na Decisão ora recorrida foi fundamentado de forma equivocada que: “*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*”, quando na realidade se trata de créditos fiscais vinculados ao projeto, como esclareceu o autuante na informação fiscal.

Entretanto, há de se reconhecer que ao publicar a Instrução Normativa nº 27/09 em 06/06/09 indicando no item 2.2.18. *que as “operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso e consumo” deveriam ser incluídas no CNVP*, induziu de forma orientativa que a empresa computasse indevidamente as aquisições de quaisquer bens do ativo imobilizado e materiais de consumo, na apuração do ICMS contemplado com o benefício fiscal Desenvolve de dilação do prazo, até o momento da publicação de Instrução Normativa nº 54/09 em 28/10/09, quando foi corrigida a redação do item 2.2.18 limitando a “*entrada de bens do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial aprovado*”.

Pelo exposto, entendo que diante da legislação tributária que rege o DESENVOLVE, as operações de aquisições de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto e materiais para uso e consumo não geram créditos passíveis da apuração do benefício fiscal de dilação do prazo.

Não pode ser acolhida a tese recursista de que até a publicação da Instrução Normativa nº 27/09 em 26/06/09, os créditos fiscais relativos às aquisições de bens de ativos não vinculados ao projeto e materiais de uso e consumo, visto que a Lei nº 7.980/01 do DESENVOLVE e Decreto nº 8.205/02 que o regulamentava, expressa que o benefício fiscal se aplica às operações próprias. Assim sendo, está correta a Decisão com relação aos valores exigidos até o mês de agosto/09, antes da edição da Instrução Normativa nº 27/09, em relação ao imposto, multa e acréscimos legais.

Com relação ao período de vigência da Instrução Normativa nº 27/09 no período de 02/06/09 a 27/10/09, entendo que conforme acima apreciado, prevalece à aplicação das regras específicas contidas na Lei e Regulamento do DESENVOLVE, que restringe a inclusão dos créditos fiscais relativos a aquisições de bens não vinculados ao projeto industrial aprovado na apuração da parcela a ser dilatada.

Entretanto, o ato normativo expedido pela Superintendência da Administração Tributária (Instrução Normativa nº 27/09) estabeleceu aparente conflito com o diploma legal (Lei), tendo o contribuinte observado o cumprimento da norma complementar no período de sua vigência de 02/06/09 até 27/10/09 quando foi alterado o conteúdo do item 2.2.18 pela Instrução Normativa nº

54/09.

Neste caso, tendo à administração tributária induzido o contribuinte a apurar o ICMS dilatado de forma não prevista na norma específica instituidora do benefício fiscal, considero correta a fundamentação da Decisão proferida na Primeira Instância de que o DESENVOLVE de que só se admite para cálculo da parcela dilatada as aquisições que façam parte das atividades operacionais da empresa.

Portanto, também, devido à exigência do ICMS no período em questão (junho a outubro/09).

Porém, com relação ao pedido de que sobre a parcela "supostamente" devida não incidam quaisquer tipos de multas e encargos, verifico que o contribuinte seguiu a orientação contida na Instrução Normativa nº 27/09, portanto, deve-se excluir a multa por infração, conforme determina o art. 100, Parágrafo único do CTN, com relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de junho (R\$9.986,01), julho (R\$9.216,97), agosto (R\$10.012,60) e setembro/09 (R\$9.947,19), enquanto esteve vigente a mencionada instrução normativa.

Quanto ao pedido de que sejam deduzidos os valores apurados a maior dos que foram recolhidos a menor, pagos a mais a título de ICMS incentivado, considero correta a fundamentação proferida pela primeira instância de que não existe base legal para tal procedimento, nesta fase processual, cabendo ao contribuinte, se for o caso, solicitar restituição do indébito.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a exigência do imposto na sua totalidade e exclusão da multa relativa aos valores exigidos nos meses de junho a setembro/09.

VOTO DIVERGENTE (Nulidade da Infração 2)

Esclareço desde já que deixarei de proferir o voto pela Nulidade do lançamento sobre o qual me manifestei de ofício na assentada de julgamento porque equivocado. Explico:

Naquela oportunidade, tomando por base os termos em que proferido o voto condutor do acórdão recorrido bem assim o relatório então apresentado pelo nobre relator, cheguei à conclusão no sentido de que a exigência consubstanciada no item 2 do Auto de Infração se referia à exigência do imposto em decorrência da falta de adição, por parte do contribuinte, dos valores correspondentes aos créditos decorrentes das aquisições de ativo imobilizado não vinculado ao projeto incentivado.

Ora! A falta de adição dos créditos incidentes sobre as aquisições não vinculadas ao projeto incentivado jamais poderia provocar recolhimento a menor do imposto incentivado, conforme entendeu o órgão julgador "*a quo*". Isto porque, tal grandeza, se não ajustada mediante adição ao saldo devedor do imposto, em verdade, provoca redução da parcela sujeita à dilação do prazo para pagamento.

Partindo de tal premissa conclui que, em verdade, o lançamento consistia na glosa de créditos que a fiscalização entendeu não serem passíveis de aproveitamento pelo estabelecimento, procedimento que ensejava a nulidade do lançamento em decorrência da dissonância entre a infração descrita na peça acusatória e a conduta infracional supostamente cometida pelo contribuinte.

Ocorre que ao compulsar os autos com vistas a subsidiar a lavratura do presente voto identifiquei que, ao revés do quanto afirmado pela decisão de base, o lançamento tem fulcro na adição, por parte do Recorrente, dos créditos incidentes sobre aquisições de ativos **intrinsecamente relacionados ao projeto incentivado**, os quais, nos termos em que disposta à legislação de regência, devem integrar o saldo devedor do imposto passível de incentivo, reduzindo-o.

Diante de tais circunstâncias, reconsidero o pronunciamento realizado em mesa, porque fundamentado em premissa contrária aos elementos dos autos.

Por outro lado, em que pese respeitar os termos em que lavrado o voto condutor do presente

acórdão, manifesto divergência quanto à aplicação parcial das disposições do parágrafo único do artigo 100 do CTN ao caso dos autos, conforme adiante explanarei.

Como visto, o objeto da controvérsia instaurada nos presentes autos diz respeito à correta apuração do saldo devedor de ICMS passível de dilação de prazo para pagamento no âmbito do Programa Desenvolve de que trata a Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada, a seu turno, pelo Decreto nº 8.205/02.

No entender da fiscalização, que foi ratificado pela decisão de base, pelo Representante da PGE/PROFIS e pelo Nobre Relator, o ora *Recorrente* recolheu **a menor** o ICMS normal em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo prevista no Programa Desenvolve. O recolhimento a menor tem origem na exclusão indevida, por parte do sujeito passivo, do valor correspondente ao crédito do ICMS incidente sobre a aquisição de ativo imobilizado que houvera sido transferido, em cada mês objeto de lançamento, do Livro CIAP para o de livro Registro de Apuração.

Para fundamentar a exigência, o preposto fiscal citou como dispositivos infringidos os artigos 2º e 3º do Decreto n.º 8.205/02.

Ainda conforme se depreende dos autos, a motivação do lançamento tem fulcro na Instrução Normativa nº 54/09 que conferiu interpretação à expressão *saldo devedor passível do incentivo* a que se refere o Decreto nº 8.205/02, estabelecendo que não devem compor o referido saldo o crédito decorrente das entradas de bens de ativo imobilizado não vinculados ao projeto, *in verbis*:

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

Como se vê, a referida norma regulamentar determina que os créditos decorrentes das aquisições de ativos não vinculados ao projeto incentivado sejam adicionados ao saldo devedor do ICMS apurado em cada período de apuração. Tal ajuste positivo se faz necessário, afim de que seja estornado do mencionado saldo devedor do imposto, o efeito redutor que, como cediço, os créditos decorrentes das entradas de mercadorias e bens nele produzem.

Ocorre em que pese os créditos de ICMS transferidos do livro CIAP decorrerem de aquisição de ativos vinculados ao projeto incentivado, foram eles adicionados pelo contribuinte ao saldo devedor do imposto para fins de apuração da parcela sujeita à dilação do prazo. É o que se depreende da análise dos livros Registros de Entrada, Saída e Apuração (fls. 133 a 284), bem assim do quadro comparativo a seguir, relativo ao mês de janeiro de 2009, adotado aqui como exemplo:

Período de Apuração - Janeiro de 2009	Demonstrativo fls. 129	LAICMS fls. 136
Saldo devedor apurado no mês	443.493,00	443.493,00
(-) Débitos não incentivados		
Diferencial de alíquotas	3.360,19	3.360,19
Outras saídas internas - CFOP 5.949	2.796,72	2.796,72
Outras saídas interestaduais - CFOP 6.949	9.424,80	9.424,80
(+) Créditos não incentivados		
Antecipação ICMS sucata	20.349,21	20.349,21
Créditos ativo imobilizado - CIAP	-	4.781,68
(=) Saldo devedor passível de incentivo	448.260,50	453.042,18
(-) Piso do saldo devedor incentivado	-	-
(=) Saldo passível de incentivo	448.260,50	453.042,18
(X) Parcela sujeita à dilação	90%	90%
(=) Parcela incentivada	403.434,45	407.737,96
Saldo devedor apurado no mês	443.493,00	443.493,00
(-) Parcela do imposto com pagamento diferido	403.434,45	407.737,96
(=) Valor a recolher	40.058,55	35.755,04
(-) Valor recolhido	35.755,04	35.755,04
(=) Valor a recolher	4.303,51	-

Com efeito, assim dispõe o artigo o artigo 2º do Decreto n.º 8.205/02:

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 transcrito deflui-se que o saldo devedor mensal do ICMS passível de dilação do prazo para pagamento no âmbito do Programa DESENVOLVE deve atender a duas condições, quais sejam: **(a)** deve se relacionar a operações realizadas por conta própria do estabelecimento e **(b)** deve ter origem em operações de entradas e saídas decorrentes da consecução das atividades desenvolvidas pelos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Assim é que, todo e qualquer imposto que não decorra de operações próprias, como por exemplo, o imposto devido em razão de substituição tributária, e aquele que embora apurado pelo estabelecimento incentivado não decorra da consecução do projeto incentivado, como ocorre com as operações de revenda e o crédito de imposto decorrente da aquisição de mercadorias e bens aplicados em atividade alheia ao estabelecimento não podem compor o saldo devedor passível do benefício, seja para acrescê-lo (operações que gerem débito) ou reduzi-lo (operações que importem crédito).

Foi neste contexto, que as Instruções Normativas n.ºs 27/09 e 54/09 foram editadas, vale dizer, com o intuito de interpretar a expressão *saldo devedor passível de incentivo* constante do texto do artigo 2º do Decreto n.º 8.205/02, explicitando, quais operações que, por sua natureza, não podem ser consideradas como decorrentes da consecução do projeto incentivado.

Como visto, no caso dos autos, a única controvérsia no que tange a apuração do saldo devedor sujeito à dilação do prazo para pagamento diz respeito aos créditos decorrentes das entradas de bens do ativo imobilizado, transferidos do livro CIAP em cada período de apuração. Com fulcro no quanto disposto na Instrução Normativa n.º 54/09, concluiu a fiscalização que tais valores não poderiam ser adicionados ao saldo devedor do imposto sujeito à dilação do prazo para pagamento, haja vista estarem tais operações intrinsecamente relacionadas ao projeto incentivado.

Ao se debruçar sobre os autos, entendeu o Nobre Relator em apertada síntese que: **(i)** As disposições veiculadas pelas Instruções Normativas n.ºs 27/09 e 54/09 visaram conferir interpretação ao quanto previsto no artigo 2º do Decreto n.º 8.205/02 e, nesta condição, suas disposições têm alcance retroativo à edição da mencionada norma Regulamentar; **(ii)** O texto originário do item 2.2.18 da Instrução Normativa n.º 27/09 continha erro de direito que induzia os contribuintes ao entendimento no sentido de que deveriam proceder ao ajuste no saldo devedor do ICMS apurado em cada mês, de todo e qualquer crédito decorrente da aquisição de bens para integração ao ativo fixo, independentemente de estarem tais bens vinculados ao projeto incentivado; **(iii)** a Instrução Normativa n.º 54/09 veio corrigir tal falha, conferindo nova redação

ao citado item 2.2.18 para explicitar que só devem ser objeto de ajuste o valor dos créditos do imposto incidentes nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo, vinculados ao projeto incentivado.

Como consectário de tais conclusões, se posicionou no sentido da exclusão da penalidade cominada no período compreendido entre abril a outubro de 2009, lapso de tempo em que vigeu a Instrução Normativa nº 27/09. Tal entendimento, segundo aduz, tem esteio no quanto disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, abaixo transcrito para melhor análise:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetária da base de cálculo do tributo. Grifos meus

Apesar de também entender que as Instruções Normativas nºs 27/09 e 54/09 têm caráter interpretativo e também me posicionar no sentido da impossibilidade de a Instrução Normativa nº 27/09 extrapolar sua função regulamentar para, com o propósito interpretativo, estabelecer restrições ou impor obrigações não previstas na norma que lhe é hierarquicamente superior, para concluir pela sua inaplicabilidade no período compreendido entre janeiro de 2008 a maio de 2009, não vejo como conceber a aplicação parcial das disposições contidas no parágrafo único da norma acima reproduzida.

O dispositivo em análise prescreve expressamente que a observância das normas descritas no artigo exclui não só a imposição das penalidades, como também a cobrança de juros de mora e atualização monetária, incidentes sobre o crédito tributário objeto da exigência.

Assim é que, uma vez convicto que o contribuinte agiu de forma equivocada, mas pautado em ato normativo expedido pela autoridade administrativa – na hipótese a Instrução Normativa nº 27/09 – imperioso e necessário concluir que os juros de mora haveriam de ser também excluídos. Agir de outra forma implica ignorar e desconsiderar disposição expressa de Lei, o que, com a devida vênia, não pode ser admitido.

Ante ao exposto, me posiciono no sentido da aplicação integral das disposições contidas no parágrafo único do artigo 100 do CTN para que se exclua quanto aos fatos geradores ocorridos no período de vigência da Instrução Normativa nº 27/09 não só a penalidade cominada, como também os acréscimos moratórios calculados com base na Taxa SELIC.

VOTO DISCORDANTE (Improcedência da Infração 2)

Também ressalto que inicialmente proferi voto pela improcedência da infração 2 por entender que a questão central do presente PAF era o direito, ou não, de utilização dos créditos correspondentes a aquisição de ativo imobilizado e quando tais créditos estariam açambarcados pelo benefício do DESENVOLVE, consoante a Lei nº 7.980 de 2001 e o Decreto nº 8.205/2002.

Entretanto a questão é outra.

Não se busca saber se o crédito adicionado é proveniente de ativo imobilizado ligado ao projeto ou não vinculado, mas sim entender que a forma de apuração do imposto incentivado foi realizada equivocadamente, como bem explicitou o Relator e a Conselheira Divergente.

Portanto, verifico que a forma de cálculo efetivada pelo Contribuinte não foi acertada, pois foram adicionados ao saldo devedor do imposto, para apuração da parcela sujeita à dilação, os créditos de ICMS transferidos do livro CIAP decorrente de aquisição de ativos vinculados ao projeto incentivado.

O que se depreende é que tais créditos não poderiam ser incluídos no cálculo da parcela incentivada, pois aumentaram indevidamente o saldo da parcela incentivada, gerando um valor a recolher menor do que efetivamente é devido.

Nesta senda, não se trata saber se poderia ser adicionado como Crédito Fiscal não vinculado ao projeto, toda e qualquer aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, mas sim, vislumbrar a incongruência na apuração da parcela dilatada.

Destarte, consoante o meu voto prolatado em mesa, diante da presença de representante da parte, e por entender que a Lei nº 7.980 de 2001 contempla uma interpretação mais ampla na apuração da parcela dilatada do que a descrita no Decreto nº 8.205 de 2002, que foi exposta na Instrução Normativa SAT/BA nº 27 de 02/06/2009, julgo a infração improcedente.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para afastar a julgar IMPROCEDENTE a infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232946.0023/13-4**, lavrado contra **HUHTAMAKI FILMES DO BRASIL LTDA. (INFIANA FILMES BRASIL LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$428.305,49**, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$389.142,72, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa sobre o valor de R\$39.162,77, referente aos meses de junho a setembro/09, com base no art. 100, Parágrafo único do CTN, devendo ser homologados os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Nulidade de Ofício e Exclusão da Multa de Janeiro/08 a Outubro/09) – Conselheiras Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

VOTO DISCORDANTE (Improcedência da Infração 2) – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTTO – VOTO DIVERGENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DISCORDANTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS