

A. I. Nº - 269358.0050/15-6
AUTUADO - CARGIL AGRICOLA S.A.
AUTUANTES - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA, JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS e ERIVELTO ANTONIO LOPES
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/01/2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0232-01/16

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO, NO PRAZO REGULAMENTAR. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Contribuinte habilitado ao DESENVOLVE pela Resolução nº 27/2011, para produzir derivados de cacau. A regra estabelecida no §7º, art. 2º do Decreto 8.205/2002, a partir de 15.08.2014, estabelece que os créditos fiscais poderão ser transferidos, validado pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, vinculados na quantidade de matéria-prima transferida, para compensação na apuração do saldo devedor passível do incentivo, em cada período de apuração. Não acolhidas arguições de nulidade. Infração subsistente.. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 15/04/2016, exige ICMS e multa pecuniária no valor de R\$7.602.233,52 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos meses de fevereiro e maio de 2015, no valor de R\$4.443.723,22. Multa de 60%.

Consta no campo descrição dos fatos: *“O Estabelecimento efetua compra de matérias-primas (cacau em bagas) por intermédio da sua filial atacadista CNPJ nº 60.498.706/0028-77 em operações internas, ao abrigo de diferimento, bem como em operações interestaduais, consubstanciadas em compras e transferências tributadas. Deste Estabelecimento filial atacadista esta matéria-prima estocada é transferida para o Estabelecimento industrial, habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, que lhe confere incentivo fiscal do ICMS a partir do piso estabelecido de R\$2.490.794,98 (Fevereiro/2015) e R\$2.586.668,10 (Maio/2015), nos termos definidos na Resolução nº 27/2011.*

Foi constatado que o dito Estabelecimento filial atacadista promove a transferência destas matérias-primas para o Estabelecimento industrial, sem tributação sob regime de diferimento, mediante o CFOP 5152, registrado no destino sob o CFOP 1152.

Paralelamente, e atendendo à conveniência do regime de apuração do Estabelecimento industrial, promove-se a transferência do CRÉDITO FISCAL verificado nas operações de aquisição em operações interestaduais, mediante o CFOP 5602, registrada como “Outros Créditos” no estabelecimento destinatário.

Verifica-se, entretanto, que esta transferência de crédito fiscal desvinculada da quantidade física de cacau em bagas remetida, contraria as normas atinentes ao referido programa de

incentivo fiscal, tendo em vista o que dispõe o Artigo 2º, parágrafo 7º, do Decreto nº 8.205/2002, que normatizando a hipótese aqui aventada, estabeleceu que a partir de 15/08/2014, nas transferências internas de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo, no mesmo período de apuração.

Consta ainda que o estabelecimento habilitado no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE recebeu em transferência de filial atacadista créditos fiscais nos valores de R\$6.300.000,00 e R\$5.761.734,41, respectivamente, nos meses de fevereiro e maio de 2015, sendo que, em face do disposto no artigo 2º, parágrafo 7º do Decreto nº 8.205/2002, para fins de cálculo da parcela incentivada, o crédito fiscal recebido em transferência não pode ser desvinculado da quantidade física de matéria prima transferida, sendo o excedente considerado crédito fiscal não vinculado ao Projeto. Procedendo-se ao ajuste de tais créditos à citada norma, constata-se um crédito fiscal não vinculado ao projeto nos valores de respectivos de R\$3.123.527,08 (fevereiro 2015) e R\$4.727.951,53 (maio 2015), cujo impacto na apuração está indicada nos demonstrativos anexos I a VIII, resultando nos valores acima exigidos, que expressa insuficiência na determinação do ICMS - parcela não incentivada em comparação com os valores apurados pelo estabelecimento.”

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo previsto pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos meses de fevereiro e maio de 2015, no valor de R\$3.158.510,30. Multa de 60%.

Na peça defensiva apresentada (fls. 102/106), o autuado observa a tempestividade das razões, descreve-se como pessoa jurídico de direito privado, com dedicação, entre outras, às atividades de processamento de amêndoas de cacau para produção de liquor, pó e manteiga de cacau. Transcreve as infrações que lhe foram imputadas.

Reitera que como processadora de cacau adquire amêndoas (matéria prima) e obtém produtos para venda no mercado interno e exportação; que é filial estabelecida em Ilhéus e habilitada no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos termos do Decreto nº 8.205/02.

Explica que parte da matéria-prima processada é adquirida por sua filial atacadista, estabelecida também no Estado da Bahia, que adquire amêndoas de cacau do Estado do Pará com incidência de ICMS; posteriormente, transfere as amêndoas com DIFERIMENTO para a filial industrial (autuada), nos termos do artigo 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002.

Considerando que a filial atacadista compra amêndoas com ICMS e transfere a mercadoria com DIFERIMENTO, o ICMS incidente na etapa anterior não pode ser devidamente compensado na saída, em observância ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

As amêndoas são adquiridas, em parte, do Estado do Pará porque a safra de amêndoas do Estado da Bahia é insuficiente para suprir a capacidade instalada de sua produção. As amêndoas compradas de produtores rurais no Estado da Bahia possuem DIFERIMENTO de ICMS. A tributação diferida na transferência de amêndoas do estabelecimento atacadista para industrial resulta no acúmulo de crédito na filial atacadista.

A entrada da mercadoria, no estabelecimento industrial, por sua vez, ocorre sem o creditamento de ICMS, em razão do DIFERIMENTO da operação anterior.

Explica que o RICMS/BA (art. 306) permite a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimento da própria pessoa jurídica; mais especificamente, o artigo 2º, §7º, do Decreto 8.205/2002 previu a possibilidade de transferência de créditos de ICMS da filial atacadista para a

filial industrial, *in verbis*:

"Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

(...)

§7º Na hipótese de transferência interna de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo.

Em estrita observância dessas normas, a filial atacadista da impugnante transferiu créditos de ICMS para a filial industrial, que legitimamente foram utilizados na apuração do ICMS devido de acordo com o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.

Diz que a fiscalização, contudo, entendeu que não agiu de acordo com a norma:

"Verifica-se, entretanto, que esta transferência de crédito fiscal desvinculada da quantidade física de cacau em bagas remetida, contraria as normas atinentes ao referido programa de incentivo fiscal, tendo em vista o que dispõe o artigo 2º, §7º do Decreto nº 8.205/2002, que normatizando a hipótese aqui aventada, estabeleceu que a partir de 15/08/2014, nas transferências internas de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo, no mesmo período de apuração.(pág. 1 do Auto de Infração)"

Assevera que a interpretação fiscal se deu além do texto (art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002), que prevê o DIFERIMENTO na transferência interna de mercadoria de estabelecimento da mesma empresa à filial industrial, bem como permite a transferência de créditos de ICMS de uma filial para outra, mas, evidentemente não determina a forma, prazo ou quaisquer outras condições ou requisitos para que tal transferência de créditos de ICMS ocorra.

Evidencia-se a partir da simples comparação das razões que fundamentaram a autuação e do texto normativo, a adição infundada de requisito para transferência de créditos que não está previsto na norma: a transferência de crédito no mesmo período de apuração.

Constata-se também que a Fiscalização entendeu o trecho normativo "vinculados a estas transferências", como se o crédito de ICMS transferido deveria ser vinculado às notas fiscais de transferência, uma a uma, uma vez que descreve a infração como "*transferência de crédito fiscal desvinculada da quantidade física*".

Observa que a fiscalização trocou o termo "*quantidade*" para "*quantidade física*", como se isso fosse possível. Explica que quantidade é uma medida, em peso, em volume ou número. São quilos, toneladas, litros, centenas, dúzias.

A fiscalização, portanto, nitidamente emprega termo não previsto na norma, até porque não faria sentido falar-se em transferência de créditos vinculados à transferência da "*tonelada física*" da mercadoria. Sublinha que os créditos de ICMS são escriturais, não possuem "*carimbo*".

Pondera que o direito ao creditamento extemporâneo de ICMS, não está adstrito ao mesmo momento da entrada da mercadoria no estabelecimento (nota a nota), podendo ocorrer em lapso temporal diferente. Insiste que a entrada física da mercadoria no estabelecimento enseja o direito ao crédito, que pode ser exercido, em momento posterior, razão pela qual não há obrigação de que ambas circunstâncias (entrada física e crédito) ocorram ao mesmo tempo tal como tentou fazer crer a Autoridade Fiscal.

Afirma que a situação em questão é o desdobramento do direito ao crédito pela filial industrial que não pode ser tolhida por exigências extralegais, ofendendo a legalidade. Diz que o Auto de Infração foi lavrado sem fundamentação legal e que, por ter natureza de ato administrativo, o auto de infração deveria respeitar os requisitos de validade a ele intrínsecos, sejam a finalidade,

razoabilidade, motivação, segurança jurídica e interesse público.

Lembra da teoria dos motivos determinantes, que preceitua como requisito de validade dos atos administrativos a obrigatoriedade da existência, no mundo real, dos motivos alegados e que determinam a prática do ato administrativo. Nesse sentido, havendo menção a motivos falsos ou inexistente, tal fato vicia o ato praticado.

Cita, nesse sentido, a doutrina de Celso Bandeira, o posicionamento dos tribunais superiores, para concluir que, evidenciada a adição de requisito inexistente à norma como pilar fundamentador do lançamento tributário, se constata a ausência de um dos requisitos de validade dos atos administrativos (motivação), o que o eiva de vício insanável.

Pede o cancelamento integral do Auto de Infração e a desconstituição dos créditos tributários.

A Informação é prestada (fls. 138/148). Após narrarem os termos da autuação, da impugnação, para sintetizar que são falsos ou improcedentes os argumentos defensivos apresentados, os Auditores ressaltam que a matéria objeto do lançamento foi motivo de diversas discussões entre representantes da autuada e do Fisco a respeito do alcance da norma presente no artigo 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002, vigente a partir de 15/08/2014.

Explicam que, antes do advento de tal norma, o procedimento adotado pelo estabelecimento autuado não poderia ser objeto de questionamento, já que condizente com o regime geral de transferência de créditos fiscais entre estabelecimentos integrantes do mesma sociedade empresária, previstas no Regulamento do ICMS, sem norma específica no regime jurídico de apuração do incentivo DESENVOLVE, salvo em se tratando de um crédito não vinculado ao projeto, entendimento não albergado na época pela DITRI, uma vez que se tratava de crédito acumulado por uma filial do empreendimento relacionado com sua matéria-prima básica.

Dizem ainda que o advento da citada alteração no regime jurídico do DESENVOLVE tem uma razão específica. E em sua gênese está a constatação de que os estabelecimentos industriais habilitados, sobretudo, aqueles cujo benefício tem eficácia a partir de um piso determinado, fixado, considerando uma média de saldos devedores anteriores ao benefício, poderiam violar os objetivos extra-fiscais do incentivo, mediante a provocação de transferências de créditos fiscais, desvinculados da quantidade física de matéria-prima transferida, mitigando a essência do programa, com prática derivada de mero planejamento fiscal, com vistas a alcançar um benefício financeiro maior do que o objetivado com sua concessão.

Assentem que o programa DESENVOLVE tem uma lógica bastante simples, pois visa incentivar a prática, modernização e diversificação da atividade industrial no Estado da Bahia. Vale dizer, alcança e incentiva as atividades de aquisição de matéria-prima e industrialização no território baiano. Para a modalidade implantação, o incentivo opera a partir do saldo devedor zero e para a modalidade expansão, ampliação ou modernização de empreendimentos já existentes, o benefício tem eficácia a partir de um saldo devedor médio determinado pelos saldos acontecidos anteriormente à habilitação. Explicam que o principal atrativo do incentivo é recolher antecipadamente o ICMS diferido, pois neste caso pode-se obter um desconto de até 90% do saldo diferido, conforme Anexo I do citado Decreto 8.205/2002.

Dizem ainda que empreendimentos detentores de incentivo na modalidade expansão, como no caso da autuada, mantêm recolhimento potencial da parcela não incentivada, composta do piso determinado, adicionado de no mínimo, a depender da classe do empreendimento, 10% do valor sujeito ao incentivo.

Em tese, havendo a manutenção ou aumento das atividades econômicas do estabelecimento, haveria a ocorrência de arrecadação potencial de pelo menos o valor do piso determinado, expressão da parcela não beneficiada pelo programa de incentivo fiscal, abstraindo-se, evidentemente, eventuais retrações sazonais de atividade. Deduzem que essa é a lógica que norteou o poder concedente, na valoração do montante da renúncia fiscal. Neste sentido, diz que deve ser observado o comportamento do saldo devedor do contribuinte autuado, nesse período

inicial da concessão do incentivo, que teve eficácia a partir do período de apuração 03/2011 (Resolução DESENVOLVE 27/2011, fl. 70). Elabora uma tabela:

MÊS/ ANO	SALDO APURADO R\$	PISO MENSAL R\$	VALOR SUJEITO AO INCENTIVO R\$	ICMS DILATADO R\$	ICMS SEM INCENTIVO R\$	ICMS TOTAL DEVIDO SEM INCENTIVO R\$
03/11	3.304.751,00	3.208.131,77	96.619,63	86.957,67	9.661,96	3.258.379,25
04/11	3.450.997,00	3.208.131,77	242.865,53	218.578,98	24.286,55	3.268.401,65
05/11	NIHIL	3.208.131,77	NIHIL	NIHIL	NIHIL	3.202.690,01
06/11	3.395.662,00	3.208.131,77	187.530,51	168.777,46	18.753,05	3.266.542,94
07/11	NIHIL	3.208.131,77	NIHIL	NIHIL	NIHIL	1.853.511,48
08/11	NIHIL	3.208.131,77	NIHIL	NIHIL	NIHIL	1.785.407,81
09/11	3.194.776,00	#2.860.540,67	334.235,43	300.811,89	33.423,54	2.945.271,41
10/11	5.117.722,00	2.860.540,67	2.257.181,47	2.031.463,32	225.718,15	3.137.837,30
11/11	5.098.023,00	2.860.540,67	2.237.482,66	2.013.734,39	223.748,27	3.129.189,52
12/11	NIHIL	2.860.540,67	NIHIL	NIHIL	NIHIL	*3.313.023,44
01/12	5.404.573,00	2.860.540,67	2.544.032,71	2.289.629,44	254.403,27	2.657.473,39
02/12	5.249.096,00	2.860.540,67	2.388.495,49	2.149.645,94	238.849,55	3.148.860,05
03/12	4.576.648,00	! 2.958.874,62	4.576.648,34	1.455.996,35	3.120.651,99	3.156.903,53
04/12	5.230.246,00	2.958.874,62	5.230.246,82	2.044.234,98	3.186.011,84	3.237.661,03
05/12	4.661.372,00	2.958.874,62	4.661.372,24	1.532.247,86	3.129.124,38	3.189.850,06
06/12	4.335.902,00	2.958.874,62	4.335.902,49	1.239.325,08	3.096.577,41	3.166.223,06
07/12	6.259.207,00	2.958.874,62	6.259.207,22	2.970.299,34	3.288.907,88	3.329.513,26
08/12	4.410.615,00	2.958.874,62	4.410.615,59	1.306.566,87	3.104.048,72	3.163.515,96
09/12	6.397.509,00	2.958.874,62	6.397.509,68	3.094.771,55	3.302.738,13	1.463.872,85
10/12	6.967.499,00	2.958.874,62	6.967.499,42	3.607.762,32	3.359.737,10	3.439.896,07
11/12	7.441.781,00	2.958.874,62	7.441.781,76	4.034.616,43	3.407.165,33	3.436.294,11
12/12	5.574.567,00	2.958.874,62	5.574.567,49	2.354.123,58	3.220.443,91	3.274.921,61
01/13	5.559.871,00	2.958.874,62	5.559.871,40	2.340.897,10	3.218.974,30	3.280.287,61
02/13	NIHIL	2.958.874,62	NIHIL	NIHIL	NIHIL	304.949,82
03/13	4.894.482,00	! 3.204.064,72	4.894.482,15	1.521.375,69	3.373.106,46	3.415.754,50
04/13	NIHIL	3.204.064,72	NIHIL	NIHIL	NIHIL	394.767,08
05/13	3.997.204,00	3.204.064,72	3.997.204,01	713.825,36	3.283.378,65	3.420.377,63
06/13	4.797.865,00	3.204.064,72	4.797.865,65	1.434.420,84	3.363.444,81	3.284.329,65
07/13	6.081.968,00	3.204.064,72	6.081.968,42	2.590.113,33	3.491.855,09	3.524.108,71
08/13	5.149.382,00	3.204.064,72	5.149.382,66	1.750.786,15	3.398.596,51	3.471.128,43
09/13	5.137.522,00	3.204.064,72	5.137.522,71	1.740.112,19	3.397.410,52	3.542.592,40
10/13	5.418.672,00	3.204.064,72	5.418.672,12	1.993.146,66	3.425.525,46	3.507.993,74
11/13	5.065.418,00	3.204.064,72	5.065.418,74	1.675.218,62	3.390.200,12	3.428.436,33
12/13	NIHIL	3.204.064,72	NIHIL	NIHIL	NIHIL	116.145,53
01/14	6.591.523,00	#2.354.967,52	6.591.523,93	3.812.900,77	2.778.623,16	2.848.281,31
02/14	6.403.450,00	2.354.967,52	6.403.450,12	3.643.634,34	2.759.815,78	2.820.433,55
	6.963.505,00	! 2.490.794,98	6.963.505,49	4.025.439,46	2.938.066,03	2.985.954,32
04/14	6.171.784,00	2.490.794,98	6.171.784,81	3.312.890,85	2.858.893,96	2.927.624,11
05/14	NIHIL	2.490.794,98	NIHIL	NIHIL	NIHIL	1.683.334,49
06/14	2.924.641,00	2.490.794,98	2.924.641,68	390.462,03	2.534.179,65	2.583.068,29
07/14	3.897.705,00	2.490.794,98	3.897.705,54	1.266.219,50	2.631.486,04	2.726.906,50
08/14	4.591.074,00	2.490.794,98	4.591.074,36	1.890.251,44	2.700.822,92	2.718.563,34
09/14	6.635.698,00	2.490.794,98	6.635.698,32	3.730.413,01	2.905.285,31	2.950.192,15
10/14	8.563.411,00	2.490.794,98	8.563.411,10	5.465.354,51	3.098.056,59	3.149.234,44
11/14	4.410.317,00	2.490.794,98	4.410.317,84	1.727.570,57	2.682.747,27	2.798.476,01
12/14	5.223.174,00	2.490.794,98	5.223.174,72	2.459.141,77	2.764.032,95	2.819.236,22
01/15	8.489.504,00	2.490.794,98	8.489.504,37	5.398.838,45	3.090.665,92	3.129.696,50
02/15	NIHIL	2.490.794,98	NIHIL	NIHIL	NIHIL	205.980,44
03/15	7.649.900,00	! 2.586.668,10	5.063.231,90	4.556.908,70	506.323,18	3.495.743,07
04/15	5.469.831,62	2.586.668,10	2.883.163,50	2.594.847,10	288.316,34	2.895.182,56
05/15	NIHIL	2.586.668,10	NIHIL	NIHIL	NIHIL	763.362,32

(*) Perda do incentivo por pagamento fora do prazo

(#) Revisão de piso vide Resolução 27/2011, Parágrafo 2º

(!) Correção anual

Chama a atenção que nos meses 02/13, 04/13, 12/13, 05/14, 02/15 e 05/15, em que há transferência de crédito fiscal da filial atacadista, a ocorrência de saldo devedor bem abaixo do piso determinado, de forma induzida e deliberada, sem qualquer relação com sazonalidade da atividade econômica exercida. Ocorre que, a partir de 15/08/2014 tal procedimento passou a violar o regime jurídico de apuração do DESENVOLVE, com a vigência da norma no artigo 2º, §7º do Decreto nº 8.205/2002, que passou a exigir que os créditos transferidos em cada mês guardem vinculação com as quantidades de matérias-primas transferidas para industrialização, com o intuito de coibir a prática da transferência de crédito desvinculada das operações mensais de produção. A obediência a tal norma, sobretudo, pelos empreendimentos que tenham incentivo calculado a partir de um piso mínimo, assegura a ocorrência do saldo devedor médio não sujeito ao

incentivo, fato que norteou o Estado no cálculo da renúncia fiscal.

Sem dúvida alguma a partir do mês 08/2014, o procedimento adotado pela autuada passou a violar o regime geral de determinação do incentivo DESENVOLVE previsto no citado Decreto 8.205/2002 e na Instrução Normativa nº 27/2009, tanto é assim que, atualmente, o estabelecimento acatou plenamente tal determinação, eliminando a prática elisiva.

Argumenta que a defesa tenta induzir o julgador a pensar que o lançamento de ofício proíbe a possibilidade de transferência de crédito fiscal entre os estabelecimentos da mesma empresa, conforme o regime geral do Regulamento do ICMS (artigo 306 do Decreto 13.780/12). Diz que, na realidade, o lançamento procura distinguir o regime jurídico do DESENVOLVE, que possui norma específica sobre o tema, exigindo que os empreendimentos beneficiários dêem à transferência, o tratamento ali previsto, sob pena de desvirtuar os objetivos extra fiscais perseguidos com a concessão do incentivo fiscal. Afinal não se pode pretender o bônus do programa e ignorar o seu ônus. Não se pode ser ao mesmo tempo beneficiário do programa e adotar prática deliberada tendente a desvirtuar o piso mínimo determinado para o início da sua eficácia.

Diz que é também descabida a tentativa de aproximar o fato, objeto do presente lançamento, com a sistemática regulamentar do crédito extemporâneo. São fatos distintos, incomunicáveis, não passíveis de aproximação nem pela via analógica.

Insiste que também não cabe a pretensão de inquirir de nulidade o lançamento, por falta de motivação, requisito essencial do ato administrativo; reitera que não houve desatenção a nenhum dos demais requisitos: sujeito competente, forma, motivo, objeto e finalidade, concluindo que o ato foi praticado por agentes legalmente competentes; a forma é a prescrita pela legislação de regência (Decreto 7.629/99, artigos 38/47); o motivo (fim mediato) foi a cessação de prática elisiva não admitida; o objeto (fim imediato) a exigência do imposto indevidamente elidido e a finalidade é o interesse público, preservando-se o interesse da Fazenda Pública Estadual.

Reitera a presença da motivação, o fundamento de fato (a existência de transferência de crédito fiscal desvinculada da quantidade física de matéria-prima remetida), a fundamentação legal (artigo 2º, parágrafo 7º, do Decreto nº 8.205/2002) e a correlação lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado (a autuação).

Sublinha que preenchido os requisitos legais, a motivação seria até despicienda. Pugna pela procedência do lançamento.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 2 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas que seguem, estando os dois itens ligados à utilização de incentivos fiscais concedidos pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos períodos de fevereiro e maio de 2015, nos valores de R\$4.443.723,22 (infração 1) e R\$3.158.510,30 (infração 2)

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento da ausência de motivação, um dos requisitos de validade do ato administrativo, o que o eiva de vício insanável.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte que o conduzisse à decretação de nulidades. O auto de infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF BA (Decreto 7.629/99). O PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve.

Igualmente, não tem o PAF ausência de motivação, considerando o argumento defensivo de que o

Fisco procedeu uma interpretação "*além do texto*", ao tolher o crédito fiscal por exigências extraleais, uma vez que o procedimento fiscal não foi orientado para alcançar consequências pragmáticas, mas concretizando os direitos e garantias constitucionais, dentro do espaço discursivo do processo administrativo fiscal, voltada para a busca da constituição e cobrança do crédito tributário de maneira legítima e consentânea ao ordenamento jurídico

A efetiva participação das partes envolvidas criva o devido processo legal, permitindo que haja uma verdadeira construção discursiva da decisão, no final emitida. Ponto relevante é que a Administração Tributária precisa resolver, em um processo administrativo fiscal, o conflito de interesses a respeito da tributação, ressaltando-se a sua obrigatoriedade em fundamentar as decisões emitidas em tais processos, no intuito de se garantir ao sujeito passivo a adequada compreensão da solução dada ao caso concreto+

No mérito, diante das exigências contidas no presente lançamento de ofício, argumenta o contribuinte autuado, estabelecido em Ilhéus, habilitado no Programa DESENVOLVE, nos termos do Decreto nº 8.205/2002, que recebe em transferência amêndoas de cacau (matéria prima) da sua filial, estabelecimento atacadista, também na Bahia, com DIFERIMENTO. Esclarece que parte desse cacau é adquirida pela filial atacadista no Estado do Para com a incidência regular de ICMS, sendo em seguida transferida com o DIFERIMENTO retro aludido, do que resulta o acúmulo de crédito, nessa filial atacadista.

Considera inválida a imposição tributária desferida pelo Fisco do Estado da Bahia de limitar a *quantidade física* dessas transferências, sob o argumento que a legislação ao permitir a transferência de crédito de ICMS entre os estabelecimentos, não determina a forma, prazo ou quaisquer outras condições ou requisitos para a sua ocorrência.

Os Auditores Fiscais informam que a partir da vigência do §7º, artigo 2º do Decreto 8.205/2002 (15/08/2014), os estabelecimentos industriais habilitados no DESENVOLVE, sobretudo, aqueles cujo benefício tem eficácia a partir de um piso fixado, em obediência aos objetivos extra-fiscais do incentivo, devem fazer as transferências de créditos fiscais, vinculados às quantidades físicas de matéria-prima transferida, para que não reste mitigado a essência do programa.

Destaco, de início, que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de Dezembro de 2001, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia. Os incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE e constitui o seu Conselho Deliberativo, têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos. Justamente por isso, qualquer operação que extrapole o objetivo do Programa não serão alcançadas pelos benefícios fiscais ali previstos.

No caso em tela, a Resolução nº 27/2011, publicada no Diário Oficial de 22.03/2011, do Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado para produzir derivados de cacau (licor, manteiga e pó), concedendo ao seu estabelecimento os benefícios constantes na mencionada resolução (fl. 70).

No caso em concreto, entendo que o direito assiste ao Fisco do Estado da Bahia. A regra acrescentada à legislação (art. 2º pelo Decreto nº 15.371/14, efeitos a partir de 15/08/14), que rege as transferências de créditos fiscais, no micro sistema do Programa DESENVOLVE é específica e não se confunde com a transferência de saldos credores do artigo 306 (RICMS BA/12), entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte. Transcrevo para melhor visualização e entendimento o §7º, artigo 2º do Decreto 8.205/2002:

"§ 7º Na hipótese de transferência interna de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo".

Com efeito, assim como entenderam os Auditores Fiscais, se antes da vigência da norma retro aludida, o procedimento adotado pelo estabelecimento autuado não poderia ser objeto de questionamento, pela ausência de disciplinamento da forma como essas transferências poderiam ocorrer, porque regidas pelo regime geral das transferências de créditos fiscais entre estabelecimentos integrantes do mesma sociedade empresária, previsto no Regulamento do ICMS, sob a norma específica do regime jurídico de apuração do incentivo DESENVOLVE, os créditos admitidos devem estar corretamente vinculados ao projeto, para que sejam considerados passíveis integralmente ao benefício fiscal.

A crítica manejada pelo autuado pela utilização das expressões "*quantidade física*" ou "*no mesmo período de apuração*" pelos Auditores Fiscais, porque estariam "*além do texto*", pode ser perfeitamente atenuada, tendo em vista que pretenderam significar e expressar a idéia contida na alteração no art. 2º do Decreto 8.205/2002, com o acréscimo do §7º (dada pelo Decreto nº 15.371/14), efeitos a partir de 15/08/14, regulamentando, na hipótese de transferência interna de mercadoria com DIFERIMENTO, cujas operações subsequentes estejam beneficiadas pelo DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, que deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Passou a estabelecer a regra do Programa de incentivo, portanto, um limite claro para tais transferências.

Trata-se de regra impositiva e lógica. O beneficiário do DESENVOLVE precisa compensar com os débitos vinculados com os créditos igualmente vinculados. As transferências utilizadas no cálculo do benefício fiscal receberam tratamento especial condizente com a natureza jurídica do regime pensado para o Programa, de sorte que os créditos transferidos em cada mês estejam plenamente vinculados com as quantidades de materiais transferidos para a industrialização. Nem mais, nem menos. Pela salvaguarda do próprio micro sistema DESENVOLVE.

Prova inconteste da necessidade de adequar e legitimar a sistemática para as transferências de créditos fiscais entre os estabelecimentos da mesma empresa, nesse regime jurídico incentivado, pode ser extraído do levantamento elaborado pelos Auditores Fiscais, dando conta de que as aludidas transferências, quando não integradas mensalmente na apuração do saldos devedores do imposto incentivado, comprometia até o valor do piso pré-determinado na Resolução que autorizava o próprio benefício fiscal.

Dessa forma, considero correto o ajuste procedido pelos Auditores Fiscais ao constatar um volume de créditos não vinculados ao projeto incentivado, nos termos do §7º, art. 2º do Decreto nº 8.205/2002, conforme consta nos demonstrativos que foram elaborados e acostados aos autos (fls. 6/53). Os créditos fiscais não poderão ser transferidos, validado pelo benefício fiscal do DESENVOLVE, desvinculados da quantidade de matéria-prima transferida, para compensação na apuração do saldo devedor passível do incentivo, em cada período de apuração.

Não se trata, aliás, de nenhuma novidade, uma vez que o Decreto 8.205/02, sempre disciplinou a forma como esses créditos seriam transferidos, em face de sua natural repercussão na apuração das parcelas vinculadas ou não no projeto incentivado. À guisa de exemplo, a transferência de crédito acumulados pelos contribuintes carece da autorização do Secretário da Fazenda, informar o valor transferido, além do certificado de crédito respectivo (§ 4º do art. 2º).

Considerando tais pressupostos e apurada a diferença do ICMS incentivado não recolhido, conforme o anexo II (fl. 7), resta caracterizado item II do presente Auto de Infração, no valor de R\$3.158.510,30. Em decorrência dessa falta de recolhimento tempestivo da parcela incentivada, o item I é subsistente, nos termos do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, no valor de R\$4.443.723,22.

O presente Auto de Infração é **PROCEDENTE**, no valor total de R\$7.602.233,52.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0050/15-6**, lavrado contra **CARGILL AGRICOLA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.602.233,52**, acrescido das multas de 60% prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR