

PROCESSO - A. I. 269205.3000/16-2
RECORRENTE - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF nº 0103-05/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/12/2017

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0334-11/17

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. Restou comprovado nos autos que o sujeito passivo na apuração do Saldo Devedor Passível do incentivo DESENVOLVE (SDPI), classificou como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), valores relativos a aquisições de combustíveis e de operações de entradas recebidas a título de consignação industrial de insumos (*statex/negro de fumo; buna/elastômetro e Bekaert/cordas metálicas*), consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa (produção de pneumáticos). Erro na apuração da parcela não incentivada, em desconformidade com as normas que regem o benefício fiscal (Lei nº 7.980/2001, Decreto nº 8.205/2002 e Instrução Normativa nº 27/09). Infração subsistente. Afastada às preliminares de nulidades suscitadas. Indeferido pedido de realização de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão da 5^a JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 29/06/2016 para exigir ICMS no valor principal de R\$15.391.009,16, contendo a seguinte imputação:

Infração 01: Recolheu a menor em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. O contribuinte ao calcular mensalmente o Saldo Devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, além de expurgar os valores de débito e crédito de ICMS referentes às operações não vinculadas aos investimentos constante do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa, expurgou também valores de crédito de ICMS referentes às operações de entradas recebidas à título de consignação industrial, de insumos (statex/negro de fumo; buna/elastômetro e Bekaert/cordas metálicas) a serem consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa, bem como os valores de crédito de ICMS referentes às compras de combustíveis também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa (...) Enquadramento Legal: Artigos 37 e 38 da Lei 7.014/96 c/c artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02. Multa aplicada: Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96. Ocorrência verificada nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015.

Na Decisão proferida pela 5^a JJF (fls. 267 a 283) foi consignado que:

O Auto de Infração em lide versa sobre a cobrança de ICMS sobre a parcela não incentivada do benefício do Desenvolve, instituído pela Lei nº 7.980/2001 e Regulamentado pelo Dec. nº 8.205/2002, cuja sistemática de cálculo segue as orientações traçadas pela Instrução Normativa nº 27/09 (IN-SAT).

A autuada teria deduzido indevidamente créditos fiscais na apuração da parcela não incentivada ou não

vinculada às atividades incentivadas, relacionadas às operações de entradas recebidas a título de consignação industrial dos insumos statex/negro de fumo; buna/elastômetro e Bekaert/cordas metálicas, consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa (fabricação de pneumáticos), bem como os valores de créditos fiscais de ICMS referentes às compras de combustíveis (gás natural) também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa.

Os argumentos utilizados pela defesa para desconstruir a exigência fiscal foram basicamente dois: 1) os expurgos dos créditos fiscais tomadas nas aquisições/entradas se deram em relação a operações acobertadas pelos CFOP's 1653 e 2917, que são consideradas na Instrução Normativa nº 27/09 como não vinculados ao projeto incentivado, de forma que esses créditos seriam passíveis de dedução na apuração do imposto a ser recolhido no próprio mês, não sujeito à dilação temporal; 2) os procedimentos adotados pela autuada não acarretaram ou não implicaram prejuízo para o erário porque o saldo devedor do Desenvolve (parcela incentivada) foi calculado a maior, sem a dedução daqueles créditos, de forma que o imposto exigido no Auto de Infração seria objeto de pagamento no prazo dilatado do benefício.

Suscitou, todavia, a defesa, em razões preliminares, a nulidade do lançamento de ofício com o argumento de que o Auto de Infração (A.I.) continha fundamentação legal genérica, apontando suposto erro no cálculo do saldo devedor do ICMS para Desenvolve, sem apontar a norma violada, a IN-SAT nº 27/2009 que estabelece a fórmula para esse cálculo. Estaria assim e consubstanciaria ausência de certeza do A.I. e erro na sua motivação. Disse ainda que o presente A.I. foi realizado de forma superficial e precária, pois, houve expurgo de crédito de ICMS da parcela não incentivada em desconformidade com a norma de regência.

Invocou a aplicação ao caso em exame das disposições do art. 18, inc. IV, do RPAF/99, que determina a nulificação do lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Observo que o Auto de Infração se encontra fundamentado nas normas da Lei nº 7.014/96 e no Decreto específico do benefício do DESENVOLVE, de nº 8.205/02, arts. 2º e 3º. Os referidos dispositivos, especialmente o art. 3º do referido Decreto, estabelece em consonância com a Lei nº 7.890/2001, instituidora do benefício, que o CONSELHO DELIBERATIVO DO DESENVOLVE poderia conceder dilação de prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão de investimentos constantes dos projetos industriais aprovados. É da essência desse benefício fiscal conforme consta do art. 1º da Lei nº 7.890/01 que a dilação de prazo para pagamento do ICMS alcança as operações que tenham origem em investimentos, novos ou de ampliação, na matriz industrial do Estado.

Nessa diretiva, a sistemática de cálculo ou apuração do saldo devedor do ICMS mensal passível do incentivo é delineado nas normas da IN-SAT nº 27/09 a ser interpretado à luz e em conformidade com as normas da Lei instituidora e o Decreto que a regulamentou.

Conforme foi pontuado pelo autuante, na informação fiscal, a I.N. é norma secundária no ordenamento jurídico e o seu fundamento de validade tem origem nas normas de hierarquia superior, no caso concreto, na Lei instituidora e no Decreto Regulamentar. A falta de menção de I.N. no ato de lançamento, portanto, não é causa de nulidade do ato administrativo, visto que o autuante fez referência às normas de hierarquia superior, que serviram de base para a interpretação dos atos de apuração do imposto incentivado realizados pelo sujeito passivo.

Quanto à descrição do fato considerado infração e a quantificação do imposto lançado, verifico que o A.I. e as peças que o integram, Anexos 3, 4, 5, 6 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 (CD anexo), apresentam a metodologia de apuração de imposto adotada pelo autuante, conforme detalhamento abaixo:

I – O CÁLCULO DA PARCELA DO SALDO DEVEDOR MENSAL DO ICMS A RECOLHER PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE – CONSEQUENTEMENTE DAS PARCELAS NÃO INCENTIVADAS A RECOLHER NO DIA 09 DO MÊS SUBSEQUENTE:

- Anexos 3 e 4 - Apuração mensal do ICMS Normal Indústria antes da dedução referente à dilação de prazo concedida pelo DESENVOLVE (fls. 21 e 22);
- Anexos 5 e 7 - Demonstrativos dos débitos de ICMS relativos às operações não vinculadas ao projeto aprovado pelo conselho deliberativo do DESENVOLVE a serem expurgados na apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo pelo programa (fls. 23 e 25);
- Anexos 6 e 8 - Demonstrativos dos créditos de ICMS relativos às operações não vinculadas ao projeto aprovado pelo conselho deliberativo do DESENVOLVE a serem expurgados na apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo pelo programa (fls. 24 e 26);
- Anexos 9 e 10 - Apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher efetivo passível de incentivo pelo DESENVOLVE, onde se demonstra as PARCELAS NÃO INCENTIVADAS A RECOLHER NO DIA 09 DO MÊS SUBSEQUENTE (fls. 27 e 28);

II – AS NOTAS FISCAIS REFERENTES A COMPRA DE COMBUSTÍVEIS E ENTRADAS DE INSUMOS A

TÍTULO DE CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL, CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO BENEFICIADO PELO PROGRAMA, CUJOS CRÉDITOS DE ICMS O CONTRIBUINTE EXPURGOU INDEVIDAMENTE DO CÁLCULO DA PARCELA DO SALDO DEVEDOR MENSAL DO ICMS A RECOLHER PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE:

- Anexo 11 - Relação das NFE referentes às compras de combustíveis a serem utilizados no processo de industrialização beneficiado pelo DESENVOLVE cujos valores de crédito de ICMS foram excluídos pelo contribuinte na apuração do saldo devedor de ICMS passível de incentivo pelo programa (fls. 29 a 37);
- Anexo 12 - Relação das NFE referentes às entradas recebidas a título de consignação industrial de insumos a serem utilizados no processo de industrialização beneficiado pelo DESENVOLVE cujos valores de crédito de ICMS foram excluídos pelo contribuinte na apuração do saldo devedor de ICMS passível de incentivo pelo programa (fls. 38 a 52);

III – A CÁLCULO DA PARCELA DO SALDO DEVEDOR MENSAL DO ICMS A RECOLHER PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE – CONSEQUENTEMENTE DAS PARCELAS NÃO INCENTIVADAS A RECOLHER NO DIA 09 DO MÊS SUBSEQUENTE – EFETUADO PELO CONTRIBUINTE:

- Anexos 13 e 14 - Apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE efetuada pelo contribuinte com exclusão dos créditos de ICMS referentes a compra de combustíveis e entradas de insumos a título de consignação industrial, consumidos no processo de industrialização beneficiado pelo programa (fls. 53 e 54);

IV – A DIFERENÇA ENTRE O VALOR MENSAL A RECOLHER NO DIA 09 DO MÊS SUBSEQUENTE EFETIVO E O CALCULADO PELO CONTRIBUINTE

Anexo 15 - Valor de ICMS recolhido a menor em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo – DESENVOLVE (fl. 55).

Na peça acusatória a descrição da infração aponta erro na determinação dos valores mensais da parcela sujeita à dilação prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. Restou explicitado no A.I. e nos demonstrativos que lhe dão suporte que o contribuinte deduziu, na apuração do imposto não sujeito à dilação de prazo, a totalidade dos créditos fiscais de insumos (matérias-primas e combustíveis) que foram aplicados/consumidos na atividade beneficiada pela Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução 52/2011, relacionada à fabricação de pneumáticos. Houve, no entendimento do autuante, diminuição do saldo de imposto a recolher no mês e aumento do imposto com prazo de pagamento dilatado, em razão de créditos de ICMS vinculados à atividade incentivada terem sido considerados na apuração do contribuinte com não vinculados.

A descrição fática da infração, o enquadramento nas normas de hierarquia superior à I.N. 27/09 e provas e demonstrativos anexados na peça de lançamento constituem lastro suficiente para que possa ser proferida uma decisão de mérito, razão para qual não acolho a nulidade suscitada pela defesa, visto que não houve qualquer prejuízo processual para o acusado, que pôde contraditar a apuração realizada na auditoria fiscal. Pelas mesmas razões não vislumbro necessidade de proceder à remessa do presente PAF em diligência fiscal visto que não há matéria fática a ser esclarecida, estando a lide concentrada em questões de ordem jurídica, ou seja, interpretação das normas que regem o benefício do DESENVOLVE.

Ainda quanto à nulidade suscitada na peça defensiva, observo que a legislação de regência do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, positivada no Decreto nº 7.629/99 (RPAF) estabelece no seu art. 19 que “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando em nulidade o erro na indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Passaremos em seguida a enfrentar as questões de ordem substancial suscitadas no processo.

O benefício da dilação do prazo para pagamento do ICMS concedido à CONTINENTAL, vinculado à Resolução acima mencionada (Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução 52/2011), está diretamente vinculado ao imposto gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, ou seja, deve ser considerado, para fruição do benefício, o ICMS mensal apurado levando em consideração estritamente todas as operações (entradas e saídas) vinculadas ao projeto incentivado (produção de pneumáticos), ocorridas em razão dos investimentos previstos neste projeto. Somente devem ser excluídos dessa apuração os créditos e débitos relativos às operações não vinculadas ao projeto incentivado, ou seja, atividades alheias à fabricação de pneumáticos.

Nesse sentido e seguindo a diretiva da Lei nº 7.890/01 e do Dec. nº 8.205/02 é que foi editada a IN-SAT nº 27/2009, para dispor sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE. A validade e a eficácia da INSTRUÇÃO NORMATIVA está limitada aos preceitos dos dispositivos legais e regulamentares de hierarquia superior levando em consideração sua natureza instrumental

de norma secundária, limita-se a estabelecer a forma pela qual se deve calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE. No caso concreto trata-se de investimentos constantes dos projetos aprovados em Resoluções do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, nos termos do que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 c/c art. 1º, inciso II da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 53/2011.

*Nessa linha de entendimento é que o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, deve excluir os débitos e créditos decorrentes das operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2, **desde que** estas operações não estejam vinculadas ao projeto aprovado, relacionado à produção de pneumáticos. Assim, se as operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2 da IN 27/09 estiverem vinculadas ao projeto aprovado, os referidos débitos/créditos não devem ser excluídos do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, pois, do contrário, estaria a IN-SAT 27/2009 contradizendo o que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 e as Resoluções de habilitação ao programa, e inovando o ordenamento jurídico, uma vez que estariam sendo excluídos do cálculo do benefício, os débitos/créditos relativos às operações geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados.*

O caso em discussão, no presente processo envolve exatamente essa questão interpretativa, com efeitos práticos.

O contribuinte autuado ao calcular e apurar a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, expurgou os valores de créditos de ICMS referentes às operações de entradas recebidas a título de consignação industrial, de insumos (statex/negro de fumo; buna/elastômetro e Bekaert/cordas metálicas), consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa, conforme o projeto aprovado, bem como os valores de crédito de ICMS referentes às compras de combustíveis (gás natural) também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa.

Na linha de interpretação esposada pela defesa a IN 27/09 deve ser interpretada literalmente, de forma que as operações de entrada/aquisição com CFOP 1653 e CFOP 2971, com correspondência nos itens 2.2.20 e 2.2.21 deveriam ser consideradas como não vinculadas ao projeto incentivado (produção de pneumáticos), sendo que os créditos fiscais pelas entradas deveriam ter sido deduzidos do imposto recolhido no mês de apuração, e, portanto, excluídos para apuração do imposto incentivado, com prazo de pagamento postergado até 72 meses. Os referidos CFOPs (Códigos Fiscais de Operações) apresentam as seguintes nomenclaturas:

CFOP 1.653 - Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final: Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na prestação de serviços ou por usuário final.

CFOP 2.917 - Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial: Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas a título de consignação mercantil ou industrial.

*Todavia, a interpretação que é mais fiel à lei instituidora do benefício é de que não basta estarem as operações incluídas nos itens 2.1 e 2.2 da IN 27/09 para serem consideradas não vinculadas ao projeto incentivado. É necessário que os valores correspondam efetivamente a débitos e/ou créditos não vinculados ao processo produtivo. No caso concreto os créditos fiscais apurados na entrada estavam vinculados à produção de pneumáticos, por se tratarem de insumos aplicados na atividade incentivada. Esse foi o verdadeiro propósito da Instrução Normativa nº 27/2009, que em seu item 1 dispõe que os expurgos do ICMS Incentivado deverão ser efetuados em relação às operações e prestações **não vinculados** ao projeto de investimentos aprovado, conforme transcrição abaixo:*

*“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”.*

Observo que no caso concreto os insumos objeto de entradas a título de consignação industrial tem natureza jurídica distinta do contrato mercantil de compra e venda e adquirem aquele “status” quando das efetivas utilizações no processo produtivo da empresa, ou seja, são utilizados no processo produtivo objeto do incentivo. Da mesma forma os combustíveis (gás natural) consumidos na atividade fabril de produção de pneumáticos. As entradas desses insumos, que são tributados pelo ICMS, ensejam o direito à apropriação dos créditos fiscais, posto que o gás natural, o statex/negro de fumo, a buna/elastômetro e o Bekaert/cordas metálicas, participam do processo produtivo incentivado (produção de pneumáticos). Nessas circunstâncias não se pode admitir que os mesmos sejam excluídos da apuração do imposto incentivado.

Logo, o entendimento do sujeito passivo de que cumpriu norma inserta na legislação de regência do DESENVOLVE com o argumento de que estaria seguindo orientação da INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT -

27/2009, não pode se sustentar visto que os créditos correspondentes aos insumos efetivamente utilizados na produção dos produtos amparados pelo DESENVOLVE, são indissociáveis da atividade objeto do benefício.

Em decorrência, o expurgo dos créditos referentes às citadas operações no cálculo da parcela do ICMS passível de incentivo pelo DESENVOLVE produziu aumento indevido do benefício usufruído pelo contribuinte, visto que ampliou a parcela do imposto dilatada ou diferida (beneficiada) e diminui o valor do ICMS que deveria ser recolhido nos correspondentes meses de apuração.

Houve, portanto, alargamento indevido do benefício do DESENVOLVE em razão da interpretação equivocada do autuado das normas da IN-SAT nº 27/2009, conforme restou explicitado, a título de exemplo, nos cálculos constantes da planilha (fl. 158), para os meses de março, abril, setembro, outubro e novembro de 2015.

Quanto à alegação defensiva de que o efeito da exclusão ou não dos créditos das operações com CFOP 1653 e CFOP 2917 implicaria somente em pagamento imediato ou em 72 meses do crédito tributário reclamado, não acarretando prejuízo para erário, observo, em concordância com o autuante, que o efeito do benefício concedido pelo DESENVOLVE não se restringe a uma mera postergação do pagamento, uma vez que concede ao contribuinte a possibilidade de quitar antecipadamente o valor da parcela do ICMS dilatada, com desconto é de até 90%, conforme determina Decreto nº 8.205/2002, em seu artigo 6º. Assim, o aumento indevido do valor da parcela do ICMS beneficiada com a dilação de prazo, de fato possibilita a efetiva redução do valor de ICMS a ser recolhido ao Erário Público, razão pela qual não se pode falar em mera postergação de pagamento, sem prejuízo para a Fazenda Estadual. A postergação do imposto no prazo de 72 meses de parcelas indevidas, por si só, já implica em algum prejuízo para o Erário, visto que a satisfação do crédito tributário não seria realizada no mês de apuração do imposto, com o acréscimo do contribuinte poder quitar tributo que foi dilatado com desconto de 90% (noventa por cento).

No tocante às decisões oriundas do CONSEF transcritas em parte na peça de defesa para sustentar a tese da impugnante, verifico que as mesmas sempre fazem referência a valores não alcançados pelo Programa DESENVOLVE, especialmente no que pertine ao A.I. nº 206830.0004/12-5. No caso concreto desses autos os créditos fiscais que foram compensados para a apuração do imposto devido no próprio mês se referiam na sua totalidade (100%), a operações com insumos vinculados ao projeto incentivado. As decisões transcritas pela defesa, portanto, nada têm a ver com os fatos em que ensejaram o presente lançamento de ofício, no que se refere à aplicação das normas da Instrução Normativa nº 27/2009.

Foi também alegado na peça defensiva a abusividade da multa e a ausência de dolo, fraude ou simulação, em relação à forma de apuração do imposto incentivado. O contribuinte, em pedido subsidiário, postula redução ou exclusão da penalidade de 60% lançada no Auto de Infração.

A questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco é matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a constitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incidência das disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Essa matéria deverá ser submetida ao Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Ademais a matéria pertinente à redução da multa por descumprimento de obrigação principal, ou seja, por falta de pagamento do imposto ou pagamento a menor, é questão que não se encontra no campo de competência das Juntas de Julgamento. Por disposição expressa do Regimento Interno do CONSEF, DEC.7.592 de 04 de junho de 1999, art. 25, inc. II, essa matéria compete à Câmara Superior do CONSEF, em instância única, decidir quanto a pedido de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

Pelas razões acima expostas nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário (fls. 294 a 313), o recorrente inicialmente comenta a autuação, razões apresentadas na defesa e julgamento, que entende deva ser reformada conforme passou a expor.

Preliminarmente suscita a nulidade do AI, por violar o princípio da estrita legalidade tributária, (art. 5º, II; art. 37; e art. 150, I da CF e artigos 97 e 142 do CTN), afirmindo que o lançamento tributário deve obedecer estritamente às normas legais, o que não ocorreu, visto que foi desconsiderado por completo o disposto na Instrução Normativa (IN) SAT 27/2009, por julgar que parte desta seria ilegal, indo de encontro a regra contida na Lei nº 7.890/2001 e do Decreto nº 8.205/2002 que instituiu o Programa DESENVOLVE.

Ressalta que o próprio agente fiscal (fls. 245/260) declarou que a validade da IN-SAT 27/2009 estabelecendo a forma de calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, nos termos do art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 c/c art. 1º,

inciso II da Res. 52/2004, renovada pela Res. 153/2001 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

E que as operações listadas nos subitens dos Itens 2.1 e 2.2 estão vinculadas ao projeto aprovado, mas os referidos débitos/créditos não devem ser excluídos do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, pois a IN-SAT 27/2009 contradiz o que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 e as Resolução de Habilitação, inovando no ordenamento jurídico, uma vez que estaria sendo excluído do cálculo débitos/créditos relativos a operações geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados.

Ressalta que a fiscalização deixou de aplicar a citada IN por interpretação pessoal, descumprindo norma da administração pública à qual está vinculado, o que foi seguido no acórdão recorrido:

“Nesse sentido e seguindo a diretiva da Lei nº 7.890/01 e do Dec. nº 8.205/02 é que foi editada a IN-SAT nº 27/2009, para dispor sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE. A validade e a eficácia da INSTRUÇÃO NORMATIVA está limitada aos preceitos dos dispositivos legais e regulamentares de hierarquia superior levando em consideração sua natureza instrumental de norma secundária, limita-se a estabelecer a forma pela qual se deve calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE. No caso concreto trata-se de investimentos constantes dos projetos aprovados em Res. do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, nos termos do que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 c/c art. 1º, inciso II da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 53/2011.”

Observa que da leitura dos trechos acima transcrito, a fiscalização “mitigou a determinação expressa da Instrução Normativa nº 27/2009 por entender que ela estaria em contradição com o Decreto nº 8.205/2002”, maculando o Auto de Infração de insanável nulidade, efetivando o lançamento de um crédito tributário de forma desvinculada da legislação do imposto.

Ressalta que o ato de lançamento é vinculado, destacando que o art. 175, III da Lei nº 6.677/94 (Estatuto do Servidor Público da Bahia) prevê expressamente que são deveres do servidor observar as normas legais e regulamentares, o que não foi observado pela fiscalização e pelos julgadores da primeira instância, o que conduz a nulidade da exigência fiscal.

Salienta ainda, que tais atos não violam apenas as normas de natureza tributária e administrativa, mas também de ordem penal (criminal) conforme disposto no art. 316, § 1º do Código Penal, que tipifica como crime o ato do agente público que exige tributo que sabe não ser devido ou ao menos deveria saber, em virtude de lei, com pena que pode variar de 3 a 8 anos de reclusão.

Requer a declaração da nulidade do Auto de Infração, não apenas sob a perpetuação da ofensa à legislação, mas também a fim se consumar a prática de crime.

Suscita, também nulidade do Auto de Infração, argumentando que a capitulação da infração é genérica, apontando dispositivos do Programa Desenvolve, sem saber qual norma foi infringida.

Afirma que apesar da 5ª JJF entender que os dispositivos genéricos, são suficientes para manter a o lançamento, contraria o disposto no art. 142 do CTN, que dispõe sobre o lançamento tributário, verificação e confirmação da ocorrência do fato gerador, a determinação da legislação aplicável e a análise de provas e documentos apresentados pelo contribuinte.

Manifesta que o trabalho da fiscalização é superficial, precário, expurga crédito de ICMS de produtos e insumos consumidos no processo industrial que são beneficiados pelo Desenvolve, sem apontar qual norma foi violada, bem como a norma que estabelece a metodologia de cálculo que não foi observado pelo estabelecimento autuado, agindo por motivação própria.

Ressalta que o direito tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade, observando o disposto no art. 5º, II e art. 150, I da CF/88 c/c art. 97 do CTN e não tendo sido feito a correta descrição dos fatos e enquadramento legal da infração, viola o princípio da ampla defesa e do contraditório, previsto no art. 5º, LV da CF, impossibilitando o exercício do direito de defesa.

Nesse contexto, diz que considerando que a acusação é de erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, é imprescindível a indicação da norma que dispõe sobre a

sistemática de cálculo a ser realizado no final do período, expurgando valores de débitos e créditos de operações não vinculadas aos investimentos constantes no projeto aprovado.

Afirma que a apuração do saldo devedor do ICMS é previsto na IN-SAT nº 27/2009, que indica os débitos e créditos que devem ser computados no saldo devedor de ICMS, aplicando a fórmula:

$SDPI = SAM - DNPV + CNVP$ sendo: (i) SDPI (saldo devedor passível de incentivo); (ii) SAM (saldo apurado no mês); (iii) DNPV (débitos fiscais não vinculados e (iv) CNVP (créditos fiscais não vinculados).

Ressalta que procedeu a apuração do SDPI tomando como base o item 2.1 e 2.2, adicionando no cômputo do SDPI os créditos de aquisições de combustíveis a exemplo de gás natural (CFOP 1653) e entradas em consignação sob CFOP 2.917, nos termos dos itens 2.2.20 e 2.2.21 da IN –SAT nº 27/09.

E que apesar da previsão expressa na IN 27/09, os créditos adicionados foram estornados pela fiscalização, conforme Anexo 9 do Auto de Infração (fl.27) em conjunto com o Anexo 13 (fl. 53) “Apuração do Saldo Devedor pelo contribuinte”, apurando SDPI menor que o aquele apurado pela empresa.

Entende que apurou o SDPI correto, diante da ausência de indicação dos dispositivos legais entendidos como infringidos pelos autuantes, não tendo sequer indicada a IN-SAT nº 27/2009.

Conclui que o Auto de Infração foi lavrado sem observâncias das normas que regem os atos administrativos, em especial a norma de regência, violando os artigos 5º, II, 37 e art. 150, I da CF/88 e art. 142 e art. 97 do CTN, devendo ser declarado nulo nos termos do art. 18, IV “a” do RPAF/BA.

No mérito, afirma que o lançamento acusa apuração errada do SDPI Desenvolve, o que resultou em pagamento a menos de ICMS relativo à parcela não incentivada, por não ter excluído os créditos de ICMS de aquisições com CFOP 1653 e 2917 (fls. 27 e 53), sem considerar o disposto na Instrução Normativa nº 27/2009, que dispõem em seus itens 2.1.20 e 2.2.21 que devem ser excluídas da parcela incentivada do ICMS todos os créditos e débitos decorrentes relativos às operações ali listadas.

Argumenta que a Decisão ora recorrida fez letra morta da citada Instrução Normativa nº 27/09, cuja interpretação é absurda, incoerente e ofende ao disposto no art. 111 do CTN, visto que a IN-SAT 27/2009 listou especificamente as operações não permitidas ao aproveitar do benefício do DESENVOLVE.

Ressalta que os itens 2.1 e 2.2 e seus subitens 2.1.20 e 2.2.21 da Instrução Normativa nº 27/2009 prevêem os débitos fiscais não vinculados ao projeto (DNPV), a exemplo de operações: 2.1.20. Operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo 5.550 e 6.550 e 2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações: 2.2.21. Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços -1.900 e 2.900 (exceto 1.910, 1.911, 2.910 e 2.911 quando os produtos estiverem vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado).

Argumenta que a leitura esparsa e mais desatenta poderia fazer crer que os créditos e débitos ali listados poderiam ser utilizados no cálculo do ICMS incentivado, mas uma leitura atenta e integrativa, nos moldes da Lei Complementar Federal nº 95/1998, deixa claro que para fins de cálculo do imposto devido, devem ser **considerados não vinculados ao projeto** todos aquelas operações listadas em seus subitens, conforme indicado no item 2 da citada IN.

E que uma leitura atenta, integrativa da LC 95/1998, deixa claro que deve ser considerado não vinculado ao projeto “todas as operações indicadas no item 2 da Instrução Normativa nº 27/2009”, considerando todos os débitos e créditos fiscais não vinculados ao projeto, a exemplo dos CFOPs 1653 e 2917 classificados pelo próprio Estado da Bahia, por meio da IN-SAT nº 27/2009, como NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO, como se verifica nos itens 2.2.20 e 2.2.21.

Afirma que diante disso, ao adquirir gás natural (CFOP 1653) registrou entradas com CFOP 2917 (Jun./2014 a Dez./2015), adicionando ao SDPI (créditos dessas operações), conforme

demonstrativo do Anexo 13 (fl. 53), anulando o efeito do crédito anterior e, por consequência, apurou Saldo Devedor para o DESENVOLVE maior do que aquele aferido pelo fiscal.

E que considerando que a parcela não incentivada é resultado da diferença entre o SDPI e o apurado no mês, quanto maior for o SDPI, menor será essa parcela, a exemplo do mês de Junho/2014 que os autuantes apuraram R\$6.571.174,56 (fl. 27) e a empresa R\$6.862.955,23 (fl. 53).

E ainda, que a parcela de 90% de R\$6.176.659,71 resultou em parcela não incentivada de R\$489.739,90 tendo o fiscal apurado valor de R\$752.342,51, conforme demonstrativo à fl. 307, o que ocorreu nos demais meses do período fiscalizado.

Manifesta procedeu em consonância com a IN-SAT 27/2009, implicando em interpretação literal do benefício fiscal, nos termos do art. 111 do CTN, cujas regras previstas estabelece que as operações com CFOP 1653 e 2917 devem ser expurgadas do SDPI, não cabendo exigência de pagamento do imposto em detrimento da moratória por ele mesmo concedida.

Transcreve parte do conteúdo dos julgamentos dos Autos de Infração 206830.0004/12-5 e 281082.0024/12-0 nos quais o CONSEF/BA interpretou literalmente a IN SAT nº 27/2009, mantendo a cobrança de ICMS de contribuintes que não observam os CFOPs indicados na citada IN, que é a mesma situação deste processo, cuja diferença é que as decisões eram prejudiciais aos contribuintes, enquanto que no presente caso ela lhe é benéfica e o Estado da Bahia não pode utilizar entendimentos quando lhe favorecerem, mesmo porque não há vestígio de dolo, fraude ou simulação na apuração da dilação do prazo para pagamento do ICMS DESENVOLVE.

Conclui que falta motivo para subsistir a autuação, pois é nulo de pleno direito por não deixar clara a motivação e fundamentação para sua lavratura e, no mérito devido ter adotado procedimento de acordo com a norma de regência, sem causar qualquer prejuízo ao erário.

Alega ainda, que não houve prejuízo ao erário, visto que ao expurgar os créditos das operações com CFOP 1653 e 2917, o SDPI apurado é maior do que o apurado pela fiscalização, modificando apenas o montante a ser pago de imediato e o que será pago no prazo de 72 meses.

Ressalta que a antecipação de pagamento e redução do SDPI incrementa a disponibilidade financeira do Estado, em detrimento da política de incentivo fiscal por ele mesmo criada e concedida pela Res. 153/2011 que a habilitou ao PROGRAMA DESENVOLVE.

Por fim, diz que se superados os argumentos anteriores, a multa imposta de 60% deve ser minorada, nos termos do art. 112 do CTN, por não ter agido com dolo, fraude ou simulação (art. 42, VII, “a” e II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96), visto que é vedada pelo artigo 150, IV, da CF, conforme entendimento do STF, no julgamento da ADIN 551-1/RJ, reconhecendo a presença de repercussão geral no RE 640.452, acerca de multas isoladas fixadas entre 5% e 40% sobre o valor da operação.

Requer que caso mantida a autuação, deve ser cancelada ou reduzida à multa imposta.

Requer que se o CONSEF não entender que os documentos apresentados são suficientes, que seja realizada diligência fiscal para confirmar a correta apuração realizada.

VOTO

O lançamento acusa recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo do Programa DESENVOLVE.

Inicialmente cabe apreciar a nulidade suscitada sob o argumento de que o lançamento tributário não obedeceu às normas legais, por desconsiderar o disposto na IN SAT 27/2009, Lei 7.890/2001 e Decreto nº 8.205/2002 que instituiu o Programa Desenvolve.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, o benefício fiscal do Programa DESENVOLVE

foi instituído pela Lei nº 7.890/2001, e regulamentado pelo Dec. 8.205/02, cuja concessão do benefício fiscal é atribuída ao Conselho Deliberativo do Desenvolve, no caso, da dilação de prazo de pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão de investimentos constantes dos projetos industriais aprovados.

Por sua vez, a sistemática de apuração do saldo devedor do ICMS mensal passível do incentivo e delineado na Instrução Normativa nº 27/09 deve ser interpretado em conformidade com as normas da Lei instituidora e do Decreto que a regulamentou, sendo que a citada IN é norma secundária no ordenamento jurídico, devendo obedecer às normas previstas em hierarquia superior.

Pelo exposto, entendo que a apreciação quanto à correta aplicação das regras previstas na IN 27/2009, no cálculo do saldo devedor passível do incentivo fiscal de dilação de prazo, faz parte da questão de mérito, que será apreciado no momento próprio. Também, a falta de indicação da citada IN no enquadramento da infração, não configura causa de nulidade do ato administrativo, visto que foi indicado como infringidos os artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02 com respaldo nas regras instituídas pela Lei nº 7.890/2001, cujos procedimentos estão contidos na orientação da citada IN.

Quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de que o lançamento apresenta caputulação legal da infração genérica, e ausência de liquidez por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, constato que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, além da descrição da infração (recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo do Programa Desenvolve), foi descrito que o sujeito passivo expurgou valores de débito e crédito do ICMS referente a operações e prestações não vinculadas aos investimentos, também de valores referentes a entradas recebidas em consignação, bem como de compras de combustíveis consumidos no processo de industrialização, tudo isso quantificado nos Anexos 3, 4, 5, 6 7, 8, 9 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 17 (CD anexo), que apresentam a metodologia de apuração de imposto adotada pelo autuante, conforme documentos acostados às fls. 21 a 77.

Portanto, considerando a descrição da infração, os demonstrativos que lhe dão suporte, evidenciam que a fiscalização utilizando metodologia na qual indicou os créditos e débitos de ICMS passíveis do incentivo fiscal da dilação de prazo, apurou valor diferente do que foi apurado pelo estabelecimento autuado, o que resultou na diminuição do saldo de imposto a recolher no mês e aumento do imposto com prazo de pagamento dilatado, em razão do expurgo de débito e créditos de ICMS referentes a operações e prestações não vinculadas a investimentos constantes do projeto aprovado pelo CD Desenvolve.

Pelo exposto, diante da descrição da infração e dos Anexos que lhe dão suporte, o contribuinte pode identificar as operações que a fiscalização computou ou deixou de computar na apuração do saldo devedor passivo de incentivo fiscal (SDPI), que divergem do que foi apurado pelo estabelecimento autuado, possibilitando exercer o seu direito de defesa. Por isso, considero correta a fundamentação da Decisão ora recorrida de que *“não houve qualquer prejuízo processual para o acusado, que pôde contraditar a apuração realizada na auditoria fiscal”*, motivo pelo qual não acato a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal, entendo que os elementos contidos no processo são suficientes para a formação da convicção do julgador, motivo pelo qual nego provimento ao pedido, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/BA.

No mérito o Auto de Infração acusa exigência de ICMS relativo à parcela não incentivada do benefício fiscal do Programa Desenvolve, instituído pela Lei nº 7.980/2001 e Regulamentado pelo Decreto nº 8.205/2002, cuja sistemática de cálculo segue as orientações previstas na Instrução Normativa nº 27/09.

No recurso interposto foi reapresentado o argumento defensivo de que apurou o SDPI com base

nos itens 2.1 e 2.2 da IN-SAT nº 27/09, adicionando créditos de aquisições de combustíveis/gás natural (CFOP 1653) e entradas em consignação sob CFOP 2.917, conforme itens 2.2.20 e 2.2.21, o que não foi considerado pela fiscalização que apurou o SDPI sem observar a citada Instrução Normativa nº 27/09.

Na Decisão proferida foi fundamentado que os produtos objeto da autuação (o *gás natural, o statex/negro de fumo, a buna/elastômetro e o Bekaert/cordas metálicas*) são consumidos na atividade fabril de produção de pneumáticos e os créditos fiscais correspondentes não podem serem “excluídos da apuração do imposto incentivado”, no cálculo do SDPI (CNVP).

Conforme acima relatado o recorrente alegou que na apuração do SDPI fez a exclusão dos valores relativos às aquisições de:

- A) Gás natural (combustível), com CFOP 1653 por integrar o item 2.1.20 e 2.2.21 como Crédito Não vinculado ao Projeto (CNVP), e
- B) Entradas em consignação, com CFOP 2917, por integrar o item 2.2.21 como CNVP.

Tomando por exemplo o mês de junho/14, o valor exigido de R\$262.602,60 refere-se a diferença entre o valor da parcela não incentivada de R\$752.164,12 apurado pela fiscalização e o valor de R\$489.739,90 apurado pelo estabelecimento autuado, cuja diferença exigida decorre da exclusão dos créditos com o CFOP 1653 (R\$96.871,81) e 2917 (R\$194.908,86) na apuração do SDPI, por o recorrente entender que se caracterizam como CNVP, conforme reproduzido abaixo.

APURAÇÃO PELO FISCAL JUNHO/2014		
SALDO DEVEDOR DESENVOLVE		
SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)		R\$ 6.666.399,61
Exclusão de Débitos não vinculados	-R\$ 195.612,74	
Exclusão de Créditos não vinculados	R\$ 100.387,69	
Saldo Devedor para Desenvolve 	R\$ 6.571.174,56	
Parcela Incentivada 90%		R\$ 5.914.235,49
ICMS a Recolher - Parcela não incentivada		R\$ 752.164,12
APURAÇÃO PELO RECORRENTE IN-SAT 27/09 – JUNHO/2014		
SALDO DEVEDOR DESENVOLVE		
SALDO DEVEDOR (DÉBITO MENOS CRÉDITO)		R\$ 6.666.399,61
Exclusão de Créditos não vinculados	R\$ 195.612,74	
Exclusão de Créditos não vinculados	R\$ 100.387,69	
Exclusão de Créditos CFOP 1653 IN 27/09	R\$ 96.871,81	
Exclusão de Créditos CFOP 2917 IN 27/09	R\$ 194.908,86	
Saldo Devedor para Desenvolve 	R\$ 6.862.955,23	
Parcela Incentivada 90%	-	R\$ 6.176.659,71
ICMS a Recolher - Parcela não incentivada	-	R\$ 489.739,90

O valor do crédito fiscal de R\$96.871,81 classificada pelo recorrente como CNVP consta no Anexo 11 (fl. 29) que se trata de aquisições de Gás Natural Combustível.

O valor do crédito fiscal de R\$194.908,86 classificada pelo recorrente como CNVP consta no Anexo 12 (fl. 38) e se trata de entrada de insumos utilizados na produção de pneus (*statex/negro de fumo, a buna/elastômetro e o Bekaert/cordas metálicas*).

Para facilitar o entendimento, transcreve-se abaixo os itens de Instrução Normativa nº 27/09 que o recorrente alegou trata-se de itens que classificam os créditos no CNVP:

- 2.1. *Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*
- 2.1.20. *Operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo - 5.550 e 6.550;*
- 2.2. *Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes*

operações:

2.2.1. *Compra para comercialização -1.102 e 2.102;*

2.2.2. *Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil - 1.113 e 2.113;*

2.2.20. *Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização);*

2.2.21. *Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços -1.900 e 2.900.*

Com relação aos créditos fiscais relativos à aquisição de combustível (gás natural) no recurso interposto à fl. 304, foi indicado que se caracteriza como débito não vinculado ao projeto (DNVP) com indicação do item 2.1.20. Tudo indica que quis alegar trata-se de operações com “materiais para uso ou consumo”. Entretanto, o demonstrativo de fl. 29 relaciona “créditos” de aquisição de combustível (gás natural) e não de débito relativo à aquisição de material destinado a *uso ou consumo*. Logo, se trata de crédito e não de débito vinculado ao projeto.

Considerando que a alegação se trata de “crédito” (CNVP), como indicado no demonstrativo do recurso à fl. 307, a IN no item 2.2.20 trata de entrada de combustíveis com os CFOP 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 e 1.658, 2.658.

Como o recorrente alegou que classificou o produto com o CFOP 1653 (Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final), não pode ser acolhido o argumento de que se enquadra no item 2.1.20 da Instrução Normativa nº 27/09, visto que se o produto adquirido (combustível) fosse destinado a uso ou consumo, seria vedado o direito da utilização do crédito fiscal correspondente (art. 310, I, § Único, II do RICMS/2012).

Na situação presente, o gás natural foi empregado no processo de industrialização e o estabelecimento autuado utilizou o crédito fiscal relativo à aquisição de gás natural como insumo empregado no processo produtivo. Logo, o crédito fiscal escriturado é legal e vinculado à atividade de produção de pneumáticos, e não pode ser classificado como CNVP. Ressalte-se que o item 2.2.20 prevê a classificação no CNVP da entrada de combustíveis com os CFOP 1.650 e 2.650, que é a classificação geral, exceto os subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização), que a contrário senso se classificam como créditos vinculados ao projeto.

Já a classificação da aquisição do combustível (gás natural) feita pelo sujeito passivo com o CFOP 1653 refere-se a “*compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final*”. Entendo que a interpretação que deve ser dada no contexto na apuração do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE é a classificação desta aquisição como “*consumidor ou usuário final*” deve ser feita quando o combustível adquirido não for empregado como insumo no processo de industrialização, situação em que o crédito fiscal correspondente não estaria vinculado ao projeto. No caso do estabelecimento autuado, sendo o combustível empregado como insumo no processo de produção de pneumáticos, o crédito fiscal correspondente está vinculado ao projeto.

No tocante aos créditos fiscais relativos às aquisições de insumos que deram entrada por consignação (statex/negro de fumo, a buna/elastômetro e o Bekaert/cordas metálica), conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização (fl. 38), que o recorrente alega ter classificado no CNVP pelo item 2.2.21. *Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços -1.900 e 2.900*, afirmando ter classificado a operação com o CFOP 2917, que indica “*2.917 - Entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial, classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas a título de consignação mercantil ou industrial*”.

Conforme ressaltado anteriormente, estas operações foram relacionadas no demonstrativo de fls. 38 a 52, no qual foi indicado o montante de créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento autuado, relativo a entradas de mercadorias “*recebidas a título de consignação industrial*” que

foram empregadas como insumos na produção de pneumáticos, que o sujeito passivo na apuração do SDPI, considerou como créditos fiscais não vinculadas ao projeto (CNVP).

O item CFOP 2.900 indica OUTRAS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS.

Os subitens destes CFOPs (2.901, 2.902, 2.903, 2.904, 2.905, 2.906, 2.907, 2.908, 2.909, 2.912, 2.913, 2.914, 2.915, 2.916) estão relacionados a operações de: entrada de mercadoria para industrialização por encomenda e retorno; devolução de mercadoria remetida para industrialização; retorno de remessa para venda fora do estabelecimento; retorno de depósito fechado ou armazém geral; entrada de bem por conta de contrato de comodato; demonstração; exposição ou feira; conserto ou reparo. Estas operações indicam circulação de mercadorias em que na maioria dos casos não há transferência de propriedade e são contempladas com suspensão do ICMS.

Destes subitens a Instrução Normativa nº 27/09 excetua apenas os CFOPs 1.900 e 2.900 (bonificação, doação ou brinde) e 1.910, 1.911, 2.910 e 2.911 (amostra grátis) “*quando os produtos estiverem vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado*”. Ou seja, são operações que ocorrem transferência de propriedade, sem ônus para o beneficiário recebedor, mas tributada pelo ICMS. No contexto do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, os créditos fiscais correspondentes são considerados como vinculados quando estiverem vinculados ao projeto.

Pelo exposto, as operações correlatas do CFOP do item 2.900 estão correlacionadas a operações em que a entrada da mercadoria no estabelecimento, não foi adquirida pelo estabelecimento industrial (industrialização); que continua pertencendo a terceiros (comodato); de retornos de saídas não comercializadas (feira, exposição, conserto) ou que não se destinam ao processo de industrialização (brinde, amostra grátis), etc. Logo, a operação de aquisição de mercadoria em operação de consignação industrial não se coaduna com estas operações, visto que na situação fática refere-se a insumos adquiridos que foram empregados no processo industrial.

Nesse contexto a aquisição de insumos (negro de fumo, elastômetro e cordas metálicas) empregados na produção de pneumáticos, mesmo que recebido em consignação industrial, que a empresa classificou com o CFOP 2917, no contexto do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, os créditos fiscais correspondentes do ICMS não podem ser enquadrados como não vinculados ao projeto dentro do grupo do CFOP 1900 (remessa/retorno/mercadoria para industrialização; remessa/venda fora do estabelecimento; retorno/depósito; entrada/comodato; demonstração; exposição ou feira; conserto/reparo), tendo em vista que são insumos empregados na fabricação de produtos vinculados ao projeto.

O art. 335 do RICMS/12 que trata de consignação industrial define que se trata de operação na qual ocorre remessa de mercadoria com preço fixado, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento dar-se-á quando da utilização dessa mercadoria pelo destinatário.

Na operacionalização prevêem que na saída da mercadoria o consignante emite nota fiscal, “*com o destaque do ICMS e do IPI, quando devidos*” e o consignatário lançará a nota fiscal no livro Registro de Entradas, “*creditando-se do valor do imposto, quando permitido*”.

Os parágrafos 5º e 6º prevêem que no último dia de cada mês o consignatário e o consignante deverão emitir nota fiscal globalizada com os mesmos valores atribuídos por ocasião do recebimento das mercadorias efetivamente utilizadas ou consumidas no seu processo produtivo “*sem destaque do valor do ICMS*”.

Neste contexto, constata-se que na operação de remessa de mercadoria para venda em consignação, tanto o consignante como o consignatário destaca o ICMS no documento fiscal, se debitam e se creditam e estas foram às operações objeto da autuação, conforme relacionado no demonstrativo à fl. 48, relativas ao mês de junho, como exemplificado anteriormente.

Já a nota fiscal emitida no fim do mês relativo ao consumo efetivo da mercadoria recebida em

consignação é que não tem destaque do imposto, logo esta operação é que poderia ser classificada como fora dos créditos não vinculados ao processo (CNVP), mas não havendo previsão de débito e crédito, não se aplica a situação em questão.

Observo ainda que a Instrução Normativa nº 27/09 prevê classificação no CNVP, os CFOP 2.2.1 (Compra para comercialização 1.102 e 2.102) e 2.2.2 (Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil 1.113 e 2.113). Logo, se a empresa adquirir mercadorias em operações mercantis não destinadas a industrialização (comercialização), os créditos fiscais correspondentes se classificam no CNVP.

Por tudo que foi exposto, ao contrário do que foi alegado pelo recorrente, as operações de aquisição de gás natural, utilizado como insumo no processo produtivo e produtos recebidos em consignação destinadas a produção industrial (pneumáticos) e créditos fiscais correspondentes, são vinculados ao projeto aprovado pelo CD Desenvolve e incorreta a exclusão dos valores correspondentes na apuração do SDPI, como CNVP, pelo estabelecimento autuado e correto o procedimento fiscal. Da mesma forma, considero correta a fundamentação da Decisão ora recorrida, que fica mantida.

Quanto as Decisões do CONSEF relativas aos Autos de Infração nºs 206830.0004/12-5 e 281082.0024/12-0, observo que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, referem-se a valores não alcançados pelo Programa DESENVOLVE, que não se coadunam com a situação em questão que conforme anteriormente apreciado trata-se de operações com insumos vinculados ao projeto incentivado.

No tocante ao argumento de que o procedimento utilizado não causou prejuízo ao Erário, não pode ser acolhido, tendo em vista que ao classificar os créditos fiscais como não vinculados ao projeto (CNVP), resultou em diminuição da parcela não sujeita a dilação de prazo, aumentando a parcela sujeita a dilação do prazo. Neste caso, o valor que está sendo exigido como devido no mês fiscalizado (junho/2014 a dezembro/2015) deixou de ser pago nas datas de vencimentos (mês subsequente) em detrimento de pagamento após 72 meses.

Consequentemente o Tesouro Público Estadual ficou desprovido da receita tributária imediata, causando prejuízo, mesmo porque a legislação do Programa Desenvolve prevê que a parcela sujeita a dilação de prazo pode ser quitada de imediato, aplicando-se um deságio em função da taxa de juros de atualização (TJLP), o que resulta em diminuição relevante do valor pago.

Relativamente ao pedido de cancelamento ou redução da multa, entendo estar correta a alegação de que o procedimento não caracteriza dolo, fraude ou simulação. Entretanto, em se tratando de multa decorrente do descumprimento de obrigação principal, este órgão julgador não possui competência para proceder redução ou cancelamento, tendo em vista que o art. 158 do RPAF/BA estabelece previsão apenas quanto as multas por descumprimento de caráter acessório. Fica indeferido por falta de amparo legal.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 4), se atendido as condições estabelecidas no art. 45 do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 70%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode haver redução do ônus da multa aplicada, o que em termos fáticos implica em ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Também, quanto ao caráter inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269205.3000/16-2, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.391.009,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS