

A. I. N° - 108880.0301/14-4
AUTUADO - POLY EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO e EDMUNDO NEVES DA SILVA
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12.04.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0036-04/17

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. DESTAQUE DO IMPOSTO NO DOCUMENTO FISCAL A MAIOR. Infração 1 subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Aplicação do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, da PGE-PROFIS, de que “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.” Infração insubsistente. b) IMPOSTO DIFERIDO. REFEIÇÕES DESTINADAS AO CONSUMO DOS FUNCIONÁRIOS. Infração procedente em parte. c) RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DILATADO. DESENVOLVE. Diligência realizada por auditor fiscal da ASTEC corrige equívocos na elaboração dos demonstrativos fiscais, do que resulta a diminuição do valor do ICMS exigível. Infração procedente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Preliminares de nulidade rejeitadas. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 19/09/2014, exige ICMS no valor de R\$162.972,08 em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Conforme demonstrativo e cópias de documentos fiscais em anexo 01, no mês de julho de 2011. Valor Histórico: R\$83,00 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa transferiu mercadorias tributáveis como não tributáveis, conforme demonstrativo, cópias de documentos e livro fiscal em anexo 02, nos meses de junho, julho, setembro e outubro de 2010. Valor Histórico: R\$81.167,42 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Tudo conforme demonstrativos e cópias de documentos fiscais em anexo 03, nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e 2011. Valor Histórico: R\$19.514,23 - Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor o ICMS 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. Tudo conforme demonstrativos e cópias de livros fiscais em anexo 04, nos meses de fevereiro a abril e agosto de 2010, janeiro, fevereiro e agosto de 2011. Valor Histórico: R\$62.207,43 - Multa de 60%;

O autuado ingressa com defesa, fls. 167 a 180, inicialmente, reproduz as imputações e informa que reconhece a infração 1 e parte da 3.

Ressalta que apresentou todos os documentos aos Auditores Fiscais, cita a necessidade

impreterível de Diligência, para confirmar as suas alegações e para analisar as provas trazidas nesta impugnação, mormente quando houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório durante a ação fiscal.

Defende que na infração 2 verifica-se completa confusão de conceitos perpetrados pelos ilustres autuantes, que entenderam haver falta de recolhimento do ICMS em razão de a autuada ter transferido mercadorias tributáveis como não tributáveis.

Pontua que no demonstrativo colacionado à autuação a empresa está sendo acusada de transferir da matriz para sua filial (Doc. 02) matérias primas, e que, sob tais operações incidiria o ICMS, nos termos dos arts. 2º, 50, 111, I e 124, I, do RICMS da Bahia.

Explica que, em que pese o antigo do RICMS ter previsto, no seu art. 2º, I, que a mera transferências entre estabelecimentos de mesmo titulares constitui regra-matriz de incidência do ICMS, está altamente pacificado que a situação em tela não vislumbra à incidência do ICMS. Junta jurisprudência consolidada nos Egrégios STF e STJ (*Agravo Regimental no RE nº 596.983/MT, Relator Ministro EROS GRAU, em 12.05.2009, Segunda Turma; AI 131941 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01569-04 PP-00682*). No mesmo sentido, cita posicionamento através da doutrina do mestre Roque Carraza (*Carraza, Roque Antônio – ICMS – 8ª edição – Editora Malheiros – páginas 26/27 – 2001*).

Disse que esse entendimento permaneceu uníssono, remansoso e pacífico nos Tribunais Superiores, dando origem à Súmula nº 166, revelando claramente o entendimento de que, para se configurar o fato gerador do ICMS, é necessário que haja o ato de mercancia, ou seja, a venda da mercadoria, *ex vi*: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Frisa que, a fim de afastar qualquer orientação diversa dos Tribunais Estaduais, a 1ª Seção do EG. STJ, através do Recurso Especial Representativo da Controvérsia nº. 1.125.133 – SP, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, DJe 10.09.2010, ratificou o entendimento de que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Junta decisão (*Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994*).

Assim, salienta que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si só, não implica incidência do ICMS, porque para ocorrer o fato gerador é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

Pontua que no caso em apreço a ocorrência foi apenas o simples deslocamento físico entre a unidade matriz da empresa e sua filial, não havendo mudança de titularidade se albergando, portanto, na moldura jurídica do STJ, em julgamento de Recurso Repetitivo supracitado e da Súmula nº 166.

Requer a improcedência da autuação, uma vez que se trata de mera transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, estando, pois, a ora impugnante, sendo indevidamente tributada, tendo em vista que na mera transferência sem relação comercial e mudança de titularidade, não incide o ICMS, cuja tese, no caso de vir alçar o Judiciário resultará, com todo respeito, em clara sucumbência do Estado.

Nos argumentos da infração 3 que versa sobre a falta do recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários da empresa, ressalta, inicialmente, que, no que tange à falta de recolhimento dos valores lançados na autuação, a ora impugnante reconheceu ser devido o imposto no ano de 2010, razão pela qual providenciou o pagamento.

No que tange aos valores lançados relativamente ao ano de 2011, sustenta que resta improcedente

a autuação, uma vez que, conforme DAE's ora juntados (Doc. 03), foram devidamente lançados na escrita fiscal da empresa e efetivamente recolhidos os montantes constantes no demonstrativo anexo à autuação.

Aborda que analisando mais atentamente a planilha de levantamento fiscal, anexo à autuação em epígrafe, e verificando os DAE's juntados à presente impugnação, constata-se que houve um mero equívoco material no preenchimento dos documentos, sem efeito tributário quanto à obrigação principal do tributo.

Esclarece que quando do preenchimento dos DAE's ora anexados, o funcionário da empresa autuada preencheu o código de Receita com a numeração 1006 (ICMS substituto no Estado), quando deveria ter preenchido o espaço com o código 1959 (ICMS regime de diferimento). Todos os demais elementos estão absolutamente corretos, o que afasta qualquer dúvida quando à lisura destas afirmações, tendo havido mera falha administrativa quando do preenchimento dos referidos DAE's e, por certo, que um breve descuido material cometido pela empresa não deve resultar em dupla incidência do ICMS na operação, sob pena de caracteriza o repugnado instituto do *bis in idem*.

Nesta esteira, afirma que resta demonstrado que não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS no período de 2011, fato este que deflagra na inevitável anulação da presente autuação.

Requer que, caso entendam necessário, seja determinada a realização de diligência para que se apure a veracidade das afirmações da autuada, plasmada nos DAE's ora juntados, a fim de ser retirado da autuação, o valor já recolhido no ano de 2011, que se constitui na integralidade do quanto devido neste período abarcado pelo Auto.

Impugna a infração 04, quanto à falta de enquadramento legal e de descrição correta da infração.

Ademais, são duas naturezas de vícios que tornam nulos estes itens da autuação. A falta de previsão legal para a determinação da base de cálculo perpetrada pela Autuante, bem como as diversas falhas de conceitos matemático-contábeis, além da falta da exata demonstração de valores constantes das planilhas anexadas ao auto, tornando difícil o seu completo entendimento. Reproduz a infração aqui analisada. Cita os dispositivos legais relativos ao enquadramento legal da infração – Arts. 2º e 3º.

Em que pese a necessidade imperiosa de especificação da legislação concernente às infrações acusadas pela Autoridade Fiscal, bem como a correta descrição da imputação, nota, sem maior esforço, a falta de enquadramento legal adequado, desde quando são citados apenas os arts. 2º e 3º do Decreto nº 8.205, que não esclarecem, com exatidão, a infração, bem como não se sabe de que forma restou a apuração incorreta, pela contribuinte, da parcela sujeita à dilação, eis que a descrição da infração está incompleta.

Muito embora a quantificação do tributo tenha sido baseada em suposto erro na aplicação dos critérios do referido incentivo, afirma que em nenhum momento é mencionada no Auto de Infração qualquer norma legal relativa ao suposto erro no cálculo da parcela, nem, igualmente, a sua exata descrição, que identificaria o cometimento da falha pela contribuinte, quando da determinação da parcela incentivada, e lhe permitiria exercer seu lícito direito de defesa em sua constitucional amplitude.

Da leitura da infração, aduz que não se sabe que parcela teria sido incluída indevidamente no cálculo do benefício. Tampouco se pode saber, pela leitura dos dispositivos legais capitulados no Auto de Infração, onde está o suposto erro, o qual o contribuinte é acusado de cometer.

Assevera ainda, que o Auto de Infração está formalmente obscuro para o completo entendimento da autuação, que é ato administrativo formal e solene (art. 142 do CTN), onde, necessariamente, devem constar todos os elementos listados taxativamente no RPAF (art. 39), que por óbvio, faz-se necessário defluir outras informações complementares indispensáveis à compreensão mais plena do lançamento, que não foram trazidas.

De posse destas informações, conclui que foram desenvolvidas fórmulas próprias e inéditas de determinação de base de cálculo, totalmente desprovidas de logicidade fiscal (principalmente sistêmica) e contábil, bem como, o que é pior, sem qualquer previsão legal, em flagrante desalinho com os preceitos da CF (art. 150, I), do CTN (3º, 9º inciso I, dentre outros).

Afirma ser assente e indiscutível que o sistema pátrio não admite determinação de base de cálculo sem previsão legal, Princípio da Estrita Legalidade.

Destaca que na alínea *i*, do inciso XII, §2º do art. 155 da Carta Magna delegou à Lei Complementar, além de outras disposições, a definição dos contribuintes do imposto e a fixação da base de cálculo.

Diz, ainda, que ao direito tributário e à contabilidade interessa, somente, a verdade material ou real dos fatos jurígenos. Não se contentam apenas com a verdade formal. Cita Xavier, citado por Cassone & Cassone (2000, p.44), expressa o que seja o Princípio da Verdade material. Também neste sentido transcreve o Acórdão proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (ACÓRDÃO Nº 5.510/99). Reproduz afirmação de Aurélio Pitanga Seixas Filho (2003, p. 47) sobre a importância do princípio da verdade material.

Inferre que desconhece qual a fonte legal utilizada pelos Autuantes para valorar a base de cálculo que resultou no indigitado lançamento de ofício, logo não há segurança na infração imputada. Quanto a esta questão e a própria definição da base de cálculo, o RPAF é claro ao prever, em seu art. 18, que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Reproduz julgamento da 2ª CJF (A.I. Nº 140844.0002/99-7; 008941637/00).

Transcreve o artigo 39 do RPAF que estabelece os pressupostos essenciais para a lavratura do Auto de Infração.

Pontua que o procedimento administrativo é dominado pelo princípio inquisitivo e não pelo dispositivo, isto é, o próprio fisco investiga se o fato gerador ocorreu, verifica a existência da obrigação e pune o infrator. Neste diapasão, o artigo 39, III do RPAF-BA, preleciona que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias de forma clara, precisa e sucinta.

Pontua que o Princípio do Contraditório contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais (ou de natureza procedimental devem primar pela ciência bilateral das partes, e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas). Cita novamente a doutrina pátria, para consolidar que a Ampla Defesa abre espaço para que o litigante exerça, sem qualquer restrição, seu direito de defesa. Cita a jurisprudência do CONSEF (4ª JJF - Acórdão 0045/99) que julgou nulo o Auto de Infração.

Por derradeiro, o Princípio da Estrita Legalidade não permite que se aceite que o próprio Auditor entabule fórmulas de cálculo por percentuais e critérios absurdos sem que estes estejam sobejamente previstos na Lei.

Assim, faz-se necessário anular a presente infração uma vez que restou demonstrado que pela leitura da infração e dos dispositivos legais elencados pelos ilustres fiscais, restou impossível compreender plenamente o lançamento, e, conseqüentemente, exercer-se a ampla defesa e contraditório.

Presume no que tange aos lançamentos do período de 2010, que estes devem se referir preponderantemente às transferências entre matriz e filial, operações estas que sequer deveriam fazer incidir o imposto, conforme já esclarecido no tópico acima quando da defesa da Infração 2 do presente Auto.

Assim, em que pese ser este equívoco (cobrança de ICMS sobre transferências entre matriz e filial), suficiente para declarar a nulidade da infração, aponta outras falhas perpetradas no presente Auto de Infração que maculam de imprestabilidade os critérios adotados, há que se

tentar desvendar o caminho seguido pelos Auditores, *in verbis*:

- a) Os Agentes Fiscais criaram uma tabela de apuração do ICMS normal e outra de apuração pelo programa DESENVOLVE. Em cada uma dessas tabelas grafou uma conta corrente de débitos e créditos por cada mês, separando as parcelas por tipo de operação.
- b) Em alguns meses apurou Saldo Credor e, em outros, Saldo Devedor, repita-se, separadamente (tabela do Desenvolve e tabela do Regime normal de apuração).
- c) Em sequência, compensou o Saldo Credor atribuído às operações abarcadas pelo DESENVOLVE com o Saldo Devedor das parcelas incentivadas, isto é, associou algebricamente saldos que, em seu entender, devem estar umbilicalmente ligados pela natureza subjacente das operações (DESENVOLVE). Fez o mesmo no outro demonstrativo com as parcelas não incentivadas (ICMS Normal).
- d) Entendeu que as transferências entre matriz e filial não podem ser consideradas operações sujeitas ao benefício do DESENVOLVE e, por isso, lançou tais valores na tabela de apuração como “Valor ICMS Normal”, eis que, em seu entendimento, incide ICMS em tais operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa.
- e) Nos meses em que apurou Saldo Devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo Desenvolve, exigiu recolhimento do ICMS, mesmo existindo Saldo Credor na apuração pelo regime normal, saldo este que seria suficiente para não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês.

Afirma ser absurdo o procedimento perpetrado na autuação. Sustenta que jamais poderia ter sido ignorado o Saldo Credor caso calculasse pelo regime normal de apuração. É saldo que, na pior hipótese, a contribuinte tem a seu favor, contra o Estado. Bastaria a compensação entre eles e nenhum tributo seria cobrado.

Destaca ser inconcebível que a consideração de falta de correspondência entre estes saldos, dentro do mesmo período de apuração, implica, necessariamente, em recolher por um saldo e pedir restituição pelo outro saldo, apenas porque um é de operações normais, e o outro de operações do DESENVOLVE. Estes cálculos não são um mero cálculo aritmético. É a lei, baseada nos conceitos jurídicos que lhe são subjacentes, ou mesmo explícitos, que determina a execução matemática do *quantum* do tributo, tendo em vista que o ICMS é um imposto é não-cumulativo.

Pontua que o princípio constitucional da não-cumulatividade tem o fito manifesto de evitar a oneração excessiva da atividade empresarial, coibindo a chamada tributação em cascata, incidente nos custos relacionados com a atividade do estabelecimento.

Registra que é clarividente que a Constituição do Brasil visa desonerar e, por conseguinte, incentivar o desenvolvimento industrial do país, permitindo o creditamento do ICMS pago nas operações anteriores, fato que não poderia ser abandonado, como o fez a r. autuantes, gerando um lançamento completamente indevido.

Salienta que em desrespeito a tal princípio, os ilustres fiscais, excluíram os créditos fiscais da apuração do ICMS, criando base de cálculo inexistente, deixando de observar o direito constitucional do contribuinte, estribada em restrições ilegais eivadas de inconstitucionalidade.

Ressalta o objetivo do DESENVOLVE (Exposição de Motivos e art. 1º da Lei nº 7.980/2001), tendo em vista que, incentivos são instrumentos por meio do qual o Estado realiza determinados objetivos, é que dar uma destinação ao Programa de Desenvolvimento em contraposição a tais objetivos ocasionará um confronto direto com a Constituição Federal e seus desígnios ali descritos.

Assim, o Estado da Bahia, com a edição da Lei nº 7.980/2001, desenvolveu políticas fiscais com o fim de harmonizar o disposto na Carta Magna e estabelecer a igualdade na política tributária, é que, não se pode utilizar o Programa de Desenvolvimento para onerar a empresa, desrespeitando,

inclusive o principio da não cumulatividade, negando-lhe crédito que lhe é notadamente devido.

Ademais, salienta que o objetivo deste benefício fiscal foi atrair investidores para o Estado da Bahia, de forma a equalizar a carga tributária e dar condições de competitividade às empresas baianas, tendo como fim último, a contribuição para o desenvolvimento sócio- econômico das suas sub-regiões.

Requer a nulidade do Auto de Infração, ora guerreado, por falta de clareza e precisão da imputação fiscal, evidenciadas pelas inúmeras falhas de cálculo e conceitos jurídicos, bem assim, tendo em vista que não se identifica a previsão legal da fórmula utilizada pelo preposto fiscal para mensurar a base de cálculo. Ainda, que esta Nobre Junta entenda que não há que se falar em nulidade, por falta de clareza e precisão da imputação fiscal, requer a improcedência da presente infração, uma vez que se trata de cobrança de ICMS sobre transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, operação esta que, conforme amplamente discorrido no Tópico 2 desta impugnação, não incide o ICMS. Por fim, requer a realização de diligência para que se verifique as informações aqui prestadas.

Na informação fiscal prestada, fls. 219/226, os autuantes resumem as alegações do autuado e em suas contra razões informam:

O autuado reconheceu totalmente a infração 1, parte da infração 3 correspondente ao ano de 2010, e impugnou apenas a parte referente ao período de 2011 por terem sido recolhidos os valores devidos, porém erroneamente com o código de receita 1006 (ICMS substituto no Estado) quando deveria ser 1959 (ICMS regime de diferimento).

Pontua que verificando o relatório de DAE's da SEFAZ/BA identificam os recolhimentos da infração 3 correspondente ao exercício de 2011.

Na infração 02 identificaram que nas notas fiscais de transferências de matérias primas o autuado não destacou o ICMS sob a alegação de ser a operação sem incidência e destaca como previsão legal o disposto no art. 3º - inciso VI da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996 – reproduz.

Contudo, o disposto no art. 3º - inciso VI da citada Lei refere-se a transferência de propriedade de estabelecimento (em caso de fusão, incorporação, cisão etc.), e não de produtos e mercadorias, e na infração em questão a empresa transferiu resinas (matérias primas) para a filial, portanto operação sujeita a incidência do ICMS.

Com relação à infração 4, informam ser o autuado beneficiário do Programa DESENVOLVE, através da Resolução nº 152/2006, que no art. 1º do Regulamento – transcreve.

Os autuantes sustentam que todo benefício é condicionado às disposições estabelecidas na legislação específica, e no caso específico do DESENVOLVE refere-se às operações de vendas de mercadorias produzidas pelo estabelecimento beneficiário, e restrito aos produtos elencados na Resolução do Conselho Deliberativo, conforme disposto no art. 3º do citado Regulamento (reproduz).

Registram que conforme determinação legal só serão beneficiadas com a dilação de prazo as operações de vendas de mercadorias produzidas pela empresa (bobinas para embalagens de produtos petroquímicos e sacaria convencional), sendo que as operações de vendas e ou transferências de mercadorias adquiridas para revenda, bem como de matérias primas (resinas) serão excluídas do benefício.

Com relação à alegação de que os auditores desenvolveram fórmulas próprias e inéditas de determinação de base de cálculo, totalmente desprovidas de logicidade fiscal, informam que a apuração do imposto através da conta corrente fiscal foi desenvolvida através dos critérios estabelecidos na legislação, ou seja, lançados os débitos e créditos e apurado o saldo credor ou devedor.

Portanto, por ser a empresa beneficiária do incentivo previsto no DESENVOLVE tem que obedecer aos critérios estabelecidos na legislação específica, ou seja, aplicar o benefício da dilação de prazo apenas nas operações de saídas de produtos fabricados pela empresa, devendo as demais operações serem apuradas normalmente, e recolhido o imposto integralmente, sem qualquer desconto.

Ocorre que a empresa transferiu matérias primas (resinas) para a sua filial e não o produto acabado, este que faria jus ao benefício da dilação (bobinas para embalagens de produtos petroquímicos e sacaria convencional), teria, portanto, que fazer um ajuste na apuração do imposto a recolher separando as operações.

Destacam que o levantamento do débito referente à infração 4 foi feito da seguinte forma: apurações dos saldos devedores e /ou credores das operações próprias (industrialização) bem como das operações de terceiros (comercialização), e se quando foi encontrado saldo devedor nas duas apurações, aplicamos o desconto do benefício para a dilação nas operações próprias e somamos ao débito apurado das operações de terceiros. Quando foi encontrado saldo credor em um e devedor no outro, o valor do débito foi absorvido pelo saldo credor. Salientam que no caso de saldo credor de operações de terceiros, o valor deduzido para pagamento do débito de operações próprias foi apenas o efetivamente a recolher como ICMS Normal (10%, 20% ou 30%), de acordo com a classe estabelecida na Resolução.

Frisam que, ao contrario do que afirma o autuado na sua defesa, não houve criação de formulas para o cálculo do imposto, apenas a separação para identificar as operações próprias e de terceiros, conforme demonstrativos anexos, às fls. 18 a 27.

Em resumo, acatam as razões apresentadas pelo autuado com relação à infração 3 no exercício de 2011 e mantêm as infrações 2 e 4.

Nas fls. 229/236, constam extratos de parcelamento parcial do montante do débito, sendo reconhecido a infração 1 e parte da infração 3.

Na fl. 244, a relatora converteu os autos em diligência à ASTEC/CONSEF com objetivo de delimitar considerações em relação à infração 4, para que auditor estranho ao feito analise o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução nº 152/2006, a qual o autuado é beneficiário. Pede também posição quanto aos valores que estão sendo exigidos, na infração ora diligenciada. Caso haja modificações no levantamento originário, pede que seja elaborado novos demonstrativos, inclusive de débito, os quais devem ser entregues ao contribuinte, com a concessão do prazo de 10 (dez) dias para que possa se manifestar. Após cientificado o autuado, deve também cientificar novamente o autuante para elaborar nova informação fiscal.

Em atendimento da diligência solicitada, fls. 246/254, o auditor da ASTEC através de Parecer nº 098/2016, reproduz as imputações e o pedido de diligência, e tece considerações iniciais.

Registra que, em atenção à solicitação encaminhada por esse Diligente, os Fiscais Autuantes disponibilizaram cópia dos arquivos, em Planilha EXCEL, em meio magnético, via e-mail, dos Demonstrativos que dão sustentação a lavratura da Infração 4, integrante do Auto de Infração em destaque, conforme previsto no Art.8º, §§ 3º e 4º, do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09.07.1999.

Pontua que na sequência, objetivando complementar os elementos integrantes do presente processo (demonstrativos, planilhas, documentos), visando à obtenção dos dados e informações necessárias para a construção do presente Parecer, realizou consultas e pesquisas nos sistemas informatizados da SEFAZ/BA, tais como o Sistema INC – Informações do Contribuinte, e solicitei à Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), órgão do Estado da Bahia responsável pela política de concessão de benefício fiscal do Programa Desenvolve, as Resoluções do Desenvolve para a empresa autuada, a POLY EMBALAGENS LTDA, tendo constatado a existência de 04 (quatro) resoluções emitidas em nome da empresa, cujos números são: 152/2006; 060/2007; 009/2008 e

156/2012, as quais compõem o Apêndice A deste Parecer, anexo ao PAF às fls. 255/259, e que dispõem sobre:

- Resolução nº 152/2006 - Habilita a POLY EMBALAGENS LTDA aos benefícios do DESENVOLVE;
- Resolução nº 060/2007 – Revoga, *ad referendum* do Plenário do Conselho Deliberativo do Desenvolve, os pisos estabelecidos nas Resoluções nºs 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160 e 161/2006 - DESENVOLVE; (GN);
- Resolução nº 009/2008 – Ratifica a Resolução nº 060/2007 - DESENVOLVE;
- Resolução nº 156/2012 - Prorroga o prazo de fruição dos benefícios concedidos à POLY EMBALAGENS LTDA.

Ressalta que a Resolução nº 156/2012 entrou em vigor a partir de 30/11/2012, não impactando, por óbvio, nas operações da recorrente, objeto do presente Auto de Infração.

Fala quanto à primeira parte do pedido: *"analisar o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução nº 152/2006, a qual o autuado é beneficiário, e se posicionar quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração 04."*

Na análise do método de apuração da Infração 04 adotado pelos Fiscais Autuantes, conforme explicitado na Informação Fiscal (fls. 225) e verificado nas Planilhas acostadas ao PAF às fls. 18 a 27, constatou-se preliminarmente algumas possíveis distorções que a apuração realizada mediante a elaboração de contas correntes do ICMS, em separado para as *"operações próprias (industrialização)"* e *"de terceiros (comercialização)"*, poderia ter gerado, como por exemplo, a formação de saldos credores que, segundo o entendimento desse Diligente à luz da Instrução Normativa nº 27/09, deveriam ter sido absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, tais como aqueles referentes aos meses de março e abril de 2010, respectivamente nos valores de R\$1.565,18 e R\$30.413,44 (vide destaques na figura abaixo), os quais, se utilizados dentro dos próprios meses, alterariam os valores levantados a título de *"SALDO A RECOLHER"*. Junta quadro informativo a autuação, fl. 248.

Destaca que a partir desse indicativo, tornou-se imperativo a elaboração de novas planilhas para o cumprimento do quanto solicitado na diligência de fls.244. Para tanto, optou-se pelo refazimento dos cálculos que levaram à apuração dos valores relativos à Infração 4, mediante a elaboração de novas planilhas, seguindo-se rigorosamente as diretrizes estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, para, ao final, cotejar-se os resultados obtidos com aqueles encontrados pelos Fiscais Autuantes.

Nessa direção, passou-se então à execução da tarefa propriamente dita, conforme descrito a seguir.

Observa que as Resoluções que acobertam as operações da POLY EMBALAGENS LTDA aos benefícios do Desenvolve, no período da ação fiscal, objeto em análise, são as de nºs 152/2006; 060/2007 e 009/2008.

Destaca que a Resolução nº 152/2006 concede diferimento do ICMS, nas aquisições internas de polietilenos e polipropileno, de estabelecimentos industriais onde sejam exercidas as atividades enquadradas na CNAE-Fiscal, sob o código nº 2431-7/00, nos termos do item 4, alínea a, inciso XI do art. 2º do Decreto nº 6.734/97 e alterações, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização e dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do Desenvolve, fixando um Piso de R\$45.014,82, corrigido este valor a cada 12 (doze) meses, pela variação do IGP-M.

Verifica que a Resolução nº 060/2007 revoga, *ad referendum* do Plenário do Conselho Deliberativo do Desenvolve, o Piso estabelecido pela Resolução nº 152/2006.

Salienta que a Resolução nº 009/2008 ratifica a Resolução nº 060/2007 confirmando a revogação do Piso originalmente estabelecido pela Resolução nº 152/2006.

Do exame das Resoluções em apreço, conclui-se que no período fiscalizado - exercícios de 2010 e 2011:

- A parcela do ICMS passível da dilação de prazo concedida pela Resolução nº 152/2006 correspondia a um percentual de 90% (noventa por cento) do saldo devedor apurado pelo contribuinte;
- Não havia piso fixado para o saldo devedor mensal do ICMS passível do incentivo, na medida em que este houvera sido revogado desde 28/12/2007 pela Resolução nº 060/2007, e ratificada pela Resolução nº 009/2008, a partir de 09/02/2008;
- Em última análise, havia apenas uma Resolução a acobertar o Incentivo Fiscal do Desenvolve para a empresa autuada, qual seja a de nº 152/2006, com as alterações promovidas pelas Resoluções de nºs 060/2007 e 009/2008.

Quando se trata de uma única Resolução ativa acobertando o Incentivo Fiscal do Desenvolve, e, em não havendo valor estabelecido como piso, o percentual do ICMS com prazo de recolhimento dilatado incidirá sobre o saldo devedor gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados, devendo o contribuinte beneficiário do incentivo, na dicção dos itens “1” e “2” da Instrução Normativa nº 27/09, efetuar o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, ajustando o saldo devedor do ICMS apurado no final de cada mês, expurgando as operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto, mediante a aplicação das seguintes fórmulas, de acordo com os respectivos períodos de vigência:

1. Vigência até 25/10/10: $SDPI = SDM - DNVP + CNVP$, onde: (i) SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE; (ii) SDM = saldo devedor mensal do ICMS a recolher; (iii) DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado; e (iv) CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.
2. Vigência a partir de 26/10/10: - $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde: (i) SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE; (ii) SAM = saldo apurado no mês; (iii) DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado; e (iv) CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Observa que a alteração ocorrida na fórmula vigente até 25/10/10, com a substituição do elemento SDM (saldo devedor mensal) pelo elemento SAM (saldo apurado no mês), na prática não impacta na apuração do DESENVOLVE, na medida em que, segundo o entendimento desse Diligente, somente há sentido na aplicação do incentivo se houver saldo devedor mensal do ICMS a recolher.

Disse que tais saldos (SDM ou SAM) são, portanto, o ponto de partida para o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, e decorrem da aplicação das normas que regulam o “Regime Normal de Apuração do Imposto” contidas no RICMS, cujo texto aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, vigente à época do período fiscalizado, ao regulamentar essa matéria (Art. 116), estabelecia que, os contribuintes deveriam apurar, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, sendo que, no concernente ao livro RAICMS, haveriam de ser especificados os créditos fiscais, inclusive o valor do saldo credor do período anterior, quando fosse o caso.

Em relação à utilização dos saldos credores, destacados na pag. 3 deste Parecer como passíveis de serem absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, cabe a esse Diligente tecer algumas considerações à luz da Instrução Normativa nº 27/09, vez que esta

rubrica impactará diretamente no resultado dos cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos de ICMS referentes à Infração 4, conforme requerido pela 5ª JJF no pedido de Diligência.

A interpretação dos itens “3” e “4” da Instrução Normativa nº 27/09, no que concerne à utilização do saldo credor pelo contribuinte, indica, respectivamente, que se este:

- (i) NÃO ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas poderá ser utilizado, a título de “Dedução”, para compensar a parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado (item “3” da Instrução Normativa nº 27/09);
- (ii) ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas, ainda que vinculado às exportações, deverá ser utilizado como “Outros Créditos” no livro RAICMS, de forma a reduzir o SDM ou SAM, e consequentemente o SDPI (item “4” da Instrução Normativa nº 27/09);

Destarte, aplicando-se esse entendimento para apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE e a consequente apuração do ICMS normal a recolher, objeto da “Infração 04” apontada no Auto de Lançamento em análise, efetuou-se a reconstituição dos demonstrativos relativos ao período fiscalizado, na forma da planilha intitulada “DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO”, contida no Apêndice B, o qual é parte integrante deste Parecer, às fls. 260/268, obedecendo-se as regras contidas na Instrução Normativa nº 27/09 e as diretrizes estabelecidas pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, respeitando-se o período de vigência de cada um dos seus dispositivos.

No caso em epígrafe, considerando-se a existência de uma única resolução ativa, sem fixação de piso, acobertando o incentivo fiscal do DESENVOLVE em que se insere o sujeito passivo, foram adotadas, na sequência indicada, as ações discriminadas no demonstrativo abaixo inserido, visando à apuração do ICMS a recolher. Junta quadro, fl. 251, demonstrando a metodologia aplicada para a apuração do ICMS recolhido a menor em sequência cronológica das ações através da Instrução Normativa nº 27/2009.

Salienta que para ajustar o SDM/SAM visando à apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE (SDPI) foram consideradas as seguintes rubricas de débito e crédito não vinculadas ao projeto, a saber:

1. DNVP-Débitos Fiscais não Vinculados ao Projeto (Instrução Normativa nº 27/09-Subitem 2.1):

<i>Cfop 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (IN 27/09-Subitem 2.1.1)</i>
<i>Cfop 5.152 - Transferência de Mercadorias adquiridas ou recebidas de Terceiros (IN 27/09-Subitem 2.1.13)</i>
<i>Cfop 5.556 - Devolução de compra de material de uso e consumo (IN 27/09-Subitem 2.1.20)</i>
<i>Cfop 5.911 - Remessa de Amostra Grátis (IN 27/09-Subitem 2.1.23-Redação original, efeitos até 25/10/10)</i>
<i>Cfop 5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado (IN 27/09-Subitem 2.1.23)</i>
<i>Cfop 6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (IN 27/09-Subitem 2.1.1)</i>
<i>Cfop 6.556 - Devolução de compra de material de uso e consumo (IN 27/09-Subitem 2.1.20)</i>
<i>Cfop 6.911 - Remessa de Amostra Grátis (IN 27/09-Subitem 2.1.23-Redação original, efeitos até 25/10/10)</i>
<i>Cfop 6.912 - Remessa ou mercadoria de bem para demonstração (IN 27/09-Subitem 2.1.23)</i>
<i>Cfop 6.913 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para demonstração (IN 27/09-Subitem 2.1.23)</i>
<i>Diferença de alíquotas USO/CONSUMO (IN 27/09-Subitem 2.1.24)</i>

2. CNVP-Créditos Fiscais não Vinculados ao Projeto (Instrução Normativa nº 27/09-Subitem 2.2):

<i>Cfop 1.910-Entrada de Bonificação, Doação ou Brinde (IN 27/09-Subitem 2.2.21-Redação original, efeitos até 12/06/12)</i>
<i>Cfop 1.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviços não especificada (IN 27/09-Subitem 2.2.21)</i>
<i>Cfop 2.911 - Entrada de Amostra Grátis (IN 27/09-Subitem 2.2.21-Redação original, efeitos até 12/06/12)</i>
<i>Cfop 2.912 - Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração (IN 27/09-Subitem 2.2.21)</i>
<i>Cfop 2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviços não especificada (IN 27/09-Subitem 2.2.21)</i>
<i>Diferença de alíquotas USO/CONSUMO</i>

Ressalta que, na execução da presente Diligência, as operações classificadas no CFOP 5.152 - Transferência de Mercadorias adquiridas ou recebidas de Terceiros, objeto da “Infração 2” descrita na Pag. 1 do Auto de Infração (fl. 01) em comento, totalizando o valor de R\$81.167,42,

conforme demonstrativo anexado pelos Fiscais Autuantes às fls. 13, não foram consideradas na apuração do DESENVOLVE de que trata a “Infração 4”, sob pena de cobrança do imposto em duplicidade.

Seguindo essa dinâmica, passa a descrever os procedimentos adotados por esse Diligente, quanto ao aproveitamento dos saldos credores existentes, em todo o período alcançado pela ação fiscal, qual seja janeiro/2010 a dezembro/2011:

❖ SALDO CREDOR NO VALOR DE R\$33.202,10, REMANESCENTE DO EXERCÍCIO DE 2009:

Considerou-se o referido saldo credor como decorrente de atividade não incentivada e, como tal, aplicou-se o que preconiza o item “3” da Instrução Normativa nº 27/09, ou seja, utilizou-se tal valor para abater do montante do saldo de ICMS Normal a recolher apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2010;

❖ DEMAIS SALDOS CREDITORES APURADOS AO LONGO DO LEVANTAMENTO FISCAL: R\$7.774,52 (ABR/10); R\$45.804,34 (SET/10); R\$21.736,92 (OUT/10); R\$96.710,19 (NOV/10); R\$50.874,42 (DEZ/10); R\$4.143,47 (OUT/11); R\$9.212,18 (NOV/11) E R\$11.580,84 (DEZ/11):

Tais saldos credores são oriundos de operações incentivadas e, como tal, aplicou-se o que determina o item “4” da Instrução Normativa nº 27/09, isto é, os referidos valores foram abatidos dos montantes dos saldos devedores mensais passíveis de incentivo pelo DESENVOLVE, nos meses subsequentes.

Pontua que o entendimento de que estes saldos credores são oriundos das atividades incentivadas, decorre do fato de que os saldos apurados das operações não incentivadas foram sempre devedores nos exercícios fiscalizados, e que o saldo credor remanescente do exercício de 2009, a que se refere o item anterior, fora completamente absorvido nos meses de janeiro e fevereiro de 2010.

Construída consoante à linha de raciocínio e a metodologia acima descritas, apresento, às fls. 260/268, a planilha intitulada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*” contida no Apêndice B, que faz parte do presente relatório, obedecendo ao quanto solicitado no pedido de diligência da 5ª JF às fls. 244 dos autos, na qual os valores apurados a título de “*TOTAL ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR*”, à exceção do mês de janeiro/2011, são divergentes, em relação àqueles contidos na linha “*SALDO A RECOLHER*” dos demonstrativos acostados aos Autos, às fls. 18 a 27, conforme demonstrativo de 253.

Quanto à segunda parte do pedido: “*caso haja modificações no levantamento originário, elaborar novos demonstrativos, inclusive o de débito.*”.

Considerando que a adoção da metodologia acima descrita implicou em modificações no levantamento originário e, consequentemente, nos valores relativos à Infração 4, reduzindo-o de R\$62.207,43 para R\$39.365,61, anexo ao presente Parecer, às fls. 260/268, o Apêndice B, contendo a planilha intitulada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*”, a qual contempla analiticamente o novo levantamento, assim como o novo demonstrativo de débito, de fl. 253, os quais são parte integrante do presente relatório.

Conclui dizendo foi cumprida a diligência em conformidade com os termos do pedido da 5ª JF, através da Senhora Conselheira Relatora às fl. 244, e que:

- Na apuração original do ICMS objeto da Infração 4 do presente Auto de Infração, não foram observadas, em sua inteireza, as diretrizes e orientações estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e respectivas alterações ocorridas ao longo do período fiscalizado.
- Os valores que entende serem devidos de ICMS a recolher em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE, relativo ao período fiscalizado de 01/01/2010 a 31/12/2011, objeto da Infração 4 do Auto de Infração em tela, estão destacados na Pág. 8 do presente Parecer, na tabela intitulada de “*INFRAÇÃO 04 – 03.08.04* -

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ICMS”, cujo racional (sic) da apuração realizada se encontra na planilha denominada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*”, contida no Apêndice B, de fls. 260/268.

- Finalmente, o resultado desta diligência, o qual segue também anexo em disco de armazenamento de dados no Apêndice C deste Parecer, às fls. 269, deve ser, na forma requerida pela 5ª JF:
- Entregue à autuada, concedendo-lhe o prazo regulamentar de dez (10) dias para que possa se manifestar acerca da diligência realizada;
- Após a ciência e possível manifestação da autuada, os Fiscais Autuantes devem ser cientificados para que possam prestar nova informação fiscal;
- Após a ciência e possível manifestação dos Fiscais Autuantes, retornar o PAF a Senhora Conselheira Relatora, para o prosseguimento da instrução processual, visando o devido julgamento.

Em manifestação o contribuinte, fls. 276/277, destaca quanto ao cumprimento à Intimação supra, que versa exclusivamente sobre a Infração 4 do Auto de Infração em epígrafe, decorrente, supostamente, do recolhimento a menor do ICMS em razão de erro de determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE, requerendo desde já a postergação por 10 dias do prazo para a apresentação da alusiva manifestação, pelas razões que se seguem:

Esclarece que a Requerente foi autuada por ter recolhido a menor o ICMS sendo, em verdade, o recolhimento a menor imputado decorrente de transferências entre matriz e filial, operações estas que sequer deveriam fazer incidir o imposto.

Explica que, em que pese à abertura desta oportunidade processual, em razão do vasto demonstrativo apresentado e da necessidade de averiguar individualmente cada informação contida nos documentos juntados, restou impossibilitado à manifestante realizar tais providências no tempo exíguo concedido, uma vez que a matéria necessita de um maior aprofundamento na análise para a emissão da referida manifestação.

Em manifestação os autuantes, fls. 296/297, logo disseram que o presente PAF foi lavrado com a exigência de quatro infrações, porém apenas a infração 4 - 03.08.04 - DESENVOLVE é objeto desta diligência com as seguintes alegações:

- Reclama o autuado que embora a quantificação do tributo tenha sido baseada em suposto erro na aplicação dos critérios do incentivo do DESENVOLVE, não sabe que parcela teria sido incluída indevidamente no cálculo do benefício, e questiona onde está o suposto erro, o qual é acusado;
- Que o autuante nos meses em que apurou saldo devedor nas parcelas que seriam incentivadas pelo DESENVOLVE, exigiu recolhimento do ICMS, mesmo existindo Saldo credor na apuração pelo regime normal, saldo este que seria suficiente pra não ensejar qualquer recolhimento do tributo naquele mês;
- Que a relatora diante do questionamento trazido na defesa, a 5ªJF, em pauta suplementar do dia 30/06/2015, decidiu converter o presente processo em diligência à ASTEC com o objetivo de “analisar o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução nº 152/2006, a qual o autuado é beneficiário, e se posicionar quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração 4;
- O auditor fiscal designado para a diligência ao analisar o método de apuração e tendo verificado as planilhas acostadas ao processo constatou algumas possíveis distorções em função da apuração do imposto em separado (operações próprias e de terceiros);
- Na apuração destas distorções o diligente identificou a formação de saldos credores, que

segundo o seu entendimento deveriam ter sido absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem à luz da Instrução Normativa nº 27/09;

- Após análise das planilhas e da Resolução nº 152/2006 o diligente detectou divergências entre os valores cobrados na autuação e o apurado na diligência;

Sobre as alegações do auditor diligente, informam:

- Após análise nos demonstrativos constantes no Auto de Infração e os acostados a este PAF através desta diligência identificaram divergência nos valores apurados nos meses de FEV, MAR, ABR, MAI e AGO/2010 e os meses de JAN, FEV e AGO/2011.
- Reconhecem o equívoco na apuração dos meses em que o resultado apresentava saldo credor das operações próprias e que não foram absorvidos no débito do saldo devedor das operações de terceiros.
- Anexa ao presente cópias de novas planilhas elaboradas que confirmam com os valores encontrados na diligência.

Diante de todo o exposto, acatam as planilhas acostadas pela diligência com relação à infração 4.

VOTO

Destaco que o Auto de Infração em lide foi lavrado com estrita observância aos ditames do art. 39 do RPAF/99 (Decreto 7.629/99), pelo que encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Em conformidade com a norma regulamentadora do processo administrativo fiscal, esse Colegiado não possui competência para abordar questões de inconstitucionalidade da legislação tributária vigente, consoante o art. 167, I do RPAF/BA, com a vedação, inclusive, de que seja negado a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (inciso III).

Quanto às menções de decisões do Superior Tribunal de Justiça, estas não vinculam, obrigatoriamente, nem o legislador, nem o julgador.

No que concerne especificamente à infração 04, na qual o defendente aponta que houve falta de enquadramento legal e de descrição correta da imputação, o autuante apontou os arts. 2º e 3º do Decreto nº 8.205, que tratam do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. Toda a infração se relaciona com o Desenvolve, bem como o demonstrativo elaborado pelos autuantes, fls.18 a 27, os quais foram perfeitamente compreendidos pelo defendente, que pode exercer o seu direito de defesa de forma ampla e com a observância do princípio do contraditório.

Ademais, consoante o art. 19 do RPAF/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Outrossim, os argumentos relativos à erros que teriam sido cometidos na apuração da infração foram acatados por esta Relatora sendo o PAF encaminhado à diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC Assessoria Técnica do CONSEF/BA.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade, adentro na apreciação do mérito das infrações, como segue.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 19.09.2014, no qual, em ação fiscal própria, relativa aos exercícios de 2010 e de 2011, foram detectadas quatro infrações.

De imediato o contribuinte reconheceu o cometimento da infração 01, em sua totalidade, e da infração 03, esta de forma parcial.

Isto posto, passo à análise da infração 02 que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A empresa transferiu mercadorias tributáveis como não tributáveis, conforme demonstrativo de fl.

13, cópias de documentos, fls. 41 a 43, e livro fiscal em anexo.

O defendente argumenta, com veemência, que não há incidência de ICMS por se tratar de transferência entre seus estabelecimentos, de matriz para filial, situados na Bahia, de matérias primas, logo sem mudança de titularidade, o que, se tivesse ocorrido, aí sim, ensejaria a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Aduz que houve apenas o simples deslocamento físico, albergando-se, desse modo, na moldura jurídica do STJ, em julgamento de Recurso Repetitivo, e da Súmula nº 166.

Diante da controvérsia a matéria foi submetida à apreciação da Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal que firmou entendimento no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, de que “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

Com base nesse Incidente de Uniformização, por terem sido transferidas matérias primas entre matriz e filial, situados no Estado da Bahia, não incide ICMS nessas operações internas, haja vista que não há repercussão na apuração do imposto, já que efetuadas dentro do Estado da Bahia, pelo que julgo improcedente a infração em pauta.

Na infração 03 em que a acusação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários, de imediato o sujeito passivo reconheceu em parte o seu cometimento, isto com relação ao exercício de 2010. No que concerne ao exercício de 2011, aduz que houve mero equívoco no preenchimento dos DAEs, cujo código de receita com numeração 1006 (ICMS substituto no Estado), não condiz com a operação realizada, quando deveria ter preenchido o espaço com o código 1959 (ICMS Regime de Diferimento), fato que não deve resultar em dupla incidência do ICMS na operação, sob pena de caracterizar o *bis in idem*.

Os autuantes ao analisarem as razões de defesa, procederam à Consulta no Relatório de DAEs da SEFAZ e identificaram os recolhimentos do ICMS pertinentes ao exercício de 2011. Reconheceram assim as razões da defesa, no que acompanho.

Desse modo, a Infração é procedente em parte, restando exigível os valores relativos ao exercício de 2010, que totaliza R\$9.864,83.

Na infração 04 a acusação corresponde ao recolhimento a menor do ICMS 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, no valor de R\$62.207,43, relativo aos meses de fevereiro, março, abril, agosto de 2010 e de janeiro, fevereiro e agosto de 2011.

Diante das razões de defesa, de que teriam ocorridos vícios que tornam nulos a infração tais como: a) a falta de previsão legal para a determinação da base de cálculo perpetrada pelo autuante; b) falhas diversas de conceitos matemático-contábeis; c) além da falta da exata demonstração de valores constantes das planilhas anexadas ao auto, os quais não foram acatados pelos autuantes, e diante da assertiva de que os autuantes teriam criado formulas próprias, desprovidas de logicidade fiscal e contábil, sem qualquer previsão legal, em desconformidade com o princípio da estrita legalidade. Também em decorrência de terem sido apontados que saldos credores não foram considerados nos cálculos efetuados pelos autuantes, dentre outros equívocos apontados adredemente no Relatório deste AI, e na busca da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal, os autos foram diligenciados à ASTEC, ocasião em que auditor fiscal estranho ao feito, interveio para averiguar se as distorções supostamente ocorridas, teriam, de fato, acontecidos na elaboração dos demonstrativos da infração.

Nesse compasso o auditor da ASTEC, por meio do Parecer ASTEC nº 098/2016, fls.246 a 254, registra o procedimento adotado na sua auditoria, com base nas Resoluções que habilitaram o Poly Embalagens Ltda aos benefícios do DESENVOLVE.

Assim, fala quanto à primeira parte do pedido da diligência: *"analisar o método de apuração da infração, com base nos livros e documentos fiscais, em consonância com a Resolução nº 152/2006, a qual o autuado é beneficiário, e se posicionar quanto aos valores que estão sendo exigidos na infração 04."*

Disse que na análise do método de apuração da Infração 04 adotado pelos Fiscais Autuantes, conforme explicitado na Informação Fiscal (fls. 225) e verificado nas Planilhas acostadas ao PAF às fls. 18 a 27, constatou-se preliminarmente algumas possíveis distorções que a apuração realizada mediante a elaboração de contas correntes do ICMS, em separado para as *"operações próprias (industrialização)"* e *"de terceiros (comercialização)"*, poderia ter gerado, como por exemplo, a formação de saldos credores que, segundo o entendimento desse Diligente à luz da Instrução Normativa nº 27/09, deveriam ter sido absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, tais como aqueles referentes aos meses de março e abril de 2010, respectivamente nos valores de R\$1.565,18 e R\$30.413,44 (vide destaques na figura abaixo), os quais, se utilizados dentro dos próprios meses, alterariam os valores levantados a título de *"SALDO A RECOLHER"*. Junta quadro informativo a autuação, fl. 248.

Destaca que a partir desse indicativo, tornou-se imperativo a elaboração de novas planilhas para o cumprimento do quanto solicitado na diligência de fls.244. Para tanto, optou-se pelo refazimento dos cálculos que levaram à apuração dos valores relativos à Infração 4, mediante a elaboração de novas planilhas, seguindo-se rigorosamente as diretrizes estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, para, ao final, cotejar-se os resultados obtidos com aqueles encontrados pelos Fiscais Autuantes.

Em relação à utilização dos saldos credores, destacados na pag. 3 deste Parecer como passíveis de serem absorvidos dentro dos mesmos períodos de apuração nos quais tiveram origem, cabe a esse Diligente tecer algumas considerações à luz da Instrução Normativa nº 27/09, vez que esta rubrica impactará diretamente no resultado dos cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos de ICMS referentes à Infração 4, conforme requerido pela 5ª JJF no pedido de Diligência.

A interpretação dos itens "3" e "4" da Instrução Normativa nº 27/09, no que concerne à utilização do saldo credor pelo contribuinte, indica, respectivamente, que se este:

- (iii) NÃO ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas poderá ser utilizado, a título de *"Dedução"*, para compensar a parcela do ICMS a recolher cujo prazo não tenha sido dilatado (item "3" da Instrução Normativa nº 27/09);
- (iv) ESTIVER relacionado com as atividades incentivadas, ainda que vinculado às exportações, deverá ser utilizado como *"Outros Créditos"* no livro RAICMS, de forma a reduzir o SDM ou SAM, e consequentemente o SDPI (item "4" da Instrução Normativa nº 27/09);

Destarte, aplicando-se esse entendimento para apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE e a consequente apuração do ICMS normal a recolher, objeto da *"Infração 04"* apontada no Auto de Lançamento em análise, efetuou-se a reconstituição dos demonstrativos relativos ao período fiscalizado, na forma da planilha intitulada *"DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO"*, contida no Apêndice B, o qual é parte integrante deste Parecer, às fls. 260/268, obedecendo-se as regras contidas na Instrução Normativa nº 27/09 e as diretrizes estabelecidas pela Resolução DESENVOLVE nº 152/2006, respeitando-se o período de vigência de cada um dos seus dispositivos.

No caso em epígrafe, considerando-se a existência de uma única resolução ativa, sem fixação de piso, acobertando o incentivo fiscal do DESENVOLVE em que se insere o sujeito passivo, foram adotadas, na sequência indicada, as ações discriminadas no demonstrativo abaixo inserido, visando à apuração do ICMS a recolher. Junta quadro, fl. 251, demonstrando a metodologia aplicada para a apuração do ICMS recolhido a menor em sequência cronológica das ações através da Instrução Normativa nº 27/2009.

Ressalta que, na execução da presente Diligência, as operações classificadas no CFOP 5.152 - Transferência de Mercadorias adquiridas ou recebidas de Terceiros, objeto da “Infração 2” descrita na Pag. 1 do Auto de Infração (fl. 01) em comento, totalizando o valor de R\$81.167,42, conforme demonstrativo anexado pelos Fiscais Autuantes às fls. 13, não foram consideradas na apuração do DESENVOLVE de que trata a “Infração 4”, sob pena de cobrança do imposto em duplicidade.

Seguindo essa dinâmica, passa a descrever os procedimentos adotados por esse Diligente, quanto ao aproveitamento dos saldos credores existentes, em todo o período alcançado pela ação fiscal, qual seja janeiro/2010 a dezembro/2011:

❖ SALDO CREDOR NO VALOR DE R\$33.202,10, REMANESCENTE DO EXERCÍCIO DE 2009:

Considerou-se o referido saldo credor como decorrente de atividade não incentivada e, como tal, aplicou-se o que preconiza o item “3” da Instrução Normativa nº 27/09, ou seja, utilizou-se tal valor para abater do montante do saldo de ICMS Normal a recolher apurado nos meses de janeiro e fevereiro de 2010;

❖ DEMAIS SALDOS CREDITORES APURADOS AO LONGO DO LEVANTAMENTO FISCAL: R\$7.774,52 (ABR/10); R\$45.804,34 (SET/10); R\$21.736,92 (OUT/10); R\$96.710,19 (NOV/10); R\$50.874,42 (DEZ/10); R\$4.143,47 (OUT/11); R\$9.212,18 (NOV/11) E R\$11.580,84 (DEZ/11):

Tais saldos credores são oriundos de operações incentivadas e, como tal, aplicou-se o que determina o item “4” da Instrução Normativa nº 27/09, isto é, os referidos valores foram abatidos dos montantes dos saldos devedores mensais passíveis de incentivo pelo DESENVOLVE, nos meses subsequentes.

Pontua que o entendimento de que estes saldos credores são oriundos das atividades incentivadas, decorre do fato de que os saldos apurados das operações não incentivadas foram sempre devedores nos exercícios fiscalizados, e que o saldo credor remanescente do exercício de 2009, a que se refere o item anterior, fora completamente absorvido nos meses de janeiro e fevereiro de 2010.

Construída consoante à linha de raciocínio e a metodologia acima descritas, apresento, às fls. 260/268, a planilha intitulada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*” contida no Apêndice B, que faz parte do presente relatório, obedecendo ao quanto solicitado no pedido de diligência da 5ª JF às fls. 244 dos autos, na qual os valores apurados a título de “*TOTAL ICMS NORMAL RECOLHIDO A MENOR*”, à exceção do mês de janeiro/2011, são divergentes, em relação àqueles contidos na linha “*SALDO A RECOLHER*” dos demonstrativos acostados aos Autos, às fls. 18 a 27, conforme demonstrativo de 253.

Quanto à segunda parte do pedido: “*caso haja modificações no levantamento originário, elaborar novos demonstrativos, inclusive o de débito.*”.

Considerando que a adoção da metodologia acima descrita implicou em modificações no levantamento originário e, conseqüentemente, nos valores relativos à Infração 4, reduzindo-o de R\$62.207,43 para R\$39.365,61, anexo ao presente Parecer, às fls. 260/268, o Apêndice B, contendo a planilha intitulada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*”, a qual contempla analiticamente o novo levantamento, assim como o novo demonstrativo de débito, de fl. 253, os quais são parte integrante do presente relatório.

Conclui dizendo foi cumprida a diligência em conformidade com os termos do pedido da 5ª JF, através da Senhora Conselheira Relatora às fl. 244, e que:

- Na apuração original do ICMS objeto da Infração 4 do presente Auto de Infração, não foram observadas, em sua inteireza, as diretrizes e orientações estabelecidas pela Instrução Normativa nº 27/09 e respectivas alterações ocorridas ao longo do período fiscalizado.
- Os valores que entende serem devidos de ICMS a recolher em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação do prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento

Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE, relativo ao período fiscalizado de 01/01/2010 a 31/12/2011, objeto da Infração 4 do Auto de Infração em tela, estão destacados na Pág. 8 do presente Parecer, na tabela intitulada de “*INFRAÇÃO 04 – 03.08.04 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DO ICMS*”, cujo racional (sic) da apuração realizada se encontra na planilha denominada “*DILIGÊNCIA FISCAL - PARECER ASTEC N.º 098/2016 - PLANILHA DE CÁLCULO*”, contida no Apêndice B, de fls. 260/268.

- Finalmente, o resultado desta diligência, o qual segue também anexo em disco de armazenamento de dados no Apêndice C deste Parecer, às fls. 269, deve ser, na forma requerida pela 5ª JJF:

Os autuantes ao serem cientificados do resultado da diligência, concordam que incorreram em equívocos na apuração da infração, pelo que acompanham o resultado da diligência, cujo ICMS exigível passou a ser no valor histórico de R\$39.365,61, consoante demonstrativo de débito de fls. 253 do PAF.

Acompanho o resultado da diligência, realizada pela ASTEC, cujo valor de ICMS resultou em R\$39.365,61.

Infração procedente em parte.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0301/14-4**, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.313,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2017

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE / EM EXERCÍCIO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR