

A. I. Nº - 269200.0001/16-4
AUTUADO - PIRELLI PNEUS LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/04/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0055-03/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. Infração reconhecida. 2. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovado que o sujeito passivo na apuração do benefício fiscal de dilação do prazo para recolhimento do imposto incluiu valores não contemplados no benefício concedido. Ajuste realizado pelo Autuante em sede de informação fiscal reduz valor originalmente cobrado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidades suscitadas. Indeferido pedido de diligência ou perícia técnica. Não acolhido pedido de redução ou cancelamento de multa e acréscimos moratórios. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2016, exige crédito tributário no valor de R\$19.551.745,04, acrescido da multa de 60%, em razão das irregularidades abaixo apuradas:

Infração 01 - 01.02.40 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro de 2013 a janeiro e março a dezembro de 2014, no valor de R\$808.993,11;

Infração 02 - 03.08.04 - recolheu a menos 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. Contribuinte diferiu parcela a maior do saldo devedor do imposto mensal, considerando os termos do benefício fiscal Desenvolve, no valor de R\$18.742.751,93, nos meses de maio de 2013 a dezembro de 2014.

Consta na descrição dos fatos que para cálculo dos débitos, partiu-se do próprio demonstrativo/memória de cálculo da apuração do imposto devido mensal do contribuinte, fazendo-se as devidas retificações. Duas retificações merecem destaque pela dimensão do débito gerado que são: (i) transferência de créditos fiscais para a FORD Motor Company Brasil Ltda., com base no Parecer GECOT 5398/2004, que lhe concedeu Regime Especial para transferir, em cada período de apuração do imposto, percentuais de saldos credores acumulados à FORD no âmbito do PROAUTO, na proporção entre as saídas de mercadorias com diferimento para a fabricante de automóveis e as saídas totais. Constatou-se que as transferências levadas a efeito foram irregulares, visto que o contribuinte em nenhum momento da apuração, no período fiscalizado (2013/2014), teve saldo credor gerado por suas operações; (ii) o contribuinte deu saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, como se fossem produzidas em seu estabelecimento, destacando CFOP correspondente a saídas de mercadorias de produção própria. Neste caso, houve saídas de mercadorias adquiridas, exclusivamente de terceiros, como saídas de mercadorias que foram fabricadas pelo contribuinte. Nesta última situação, para cálculo do valor do débito do ICMS por saídas de mercadorias de terceiros, foi considerado o valor médio unitário do débito do

ICMS gerado em cada período de apuração, multiplicado pela quantidade de mercadorias adquiridas dentro do período de apuração respectivo.

O autuado impugna o lançamento fls. 45/93. Diz apresentar sua defesa pelos motivos fáticos e jurídicos que expõe. Requer que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam encaminhadas aos seus advogados, Srs. Raquel Cristina Ribeiro Novais, Daniella Zagari Gonçalves e Marco Antônio Gomes Behrndt, inscritos respectivamente na OAB/SP nºs 76.649, 116.343 e 173.362, todos com endereço na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, CEP 01451-000, São Paulo – SP. Registra a tempestividade da Impugnação. Resume aspectos de sua atividade econômica.

Explica que na consecução das suas atividades, o estabelecimento sediado no Município de Feira de Santana/BA, fornece os produtos que fabrica à montadora de veículos *Ford Motor Company Brasil Ltda.*, empresa beneficiária do Programa PROAUTO (Lei Estadual nº 7.537/99) e está localizada no Complexo Industrial FORD Nordeste, motivo pelo qual está submetida à incidência do “ICMS”, nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, da Lei Complementar nº 87/1996 e da legislação do Estado da Bahia.

Comenta que na condição de fornecedora de insumos (pneumáticos, câmaras de ar e protetores) destinados à empresa beneficiária do PROAUTO para fabricação de veículos automotores (FORD), tem o ICMS diferido em relação a essas operações (artigo 12, da Lei nº 7.537/1999), motivo pelo qual, tem a tendência natural de acumular sistemática e continuamente, créditos do imposto, em razão da aquisição dos insumos necessários aos produtos que fabrica.

Prossegue explicando que nessa circunstância, utilizando-se da prerrogativa estampada no artigo 1º do Decreto 7.989/2001, requereu ao Estado da Bahia a concessão de regime especial para transferência desses créditos às empresas beneficiárias do PROAUTO, na proporção das respectivas saídas com diferimento.

Aduz que o referido pedido de Regime Especial foi deferido nos termos do Parecer Final GECOT nº 5398/2004 exarado em 14/07/2004. Diz que desde então, vem cumprindo regularmente as suas obrigações fiscais, principais e acessórias, as quais, no contexto do auto de infração ora impugnando, correspondem especialmente: (i) à aquisição de insumos (mercadorias e serviços provenientes de outras unidades da Federação, energia elétrica e serviços de comunicação); (ii) à fabricação de pneumáticos, câmaras de ar e protetores para fornecimento, com diferimento do ICMS, à FORD, empresa beneficiária do PROAUTO; e (iii) à transferência de créditos fiscais acumulados, em cada período de apuração, à FORD, nos exatos termos do retro citado Parecer.

Conta que o auto de infração foi dividido em duas infrações que transcreve. Declara que em relação à segunda infração, o autuante a dividiu em duas partes, sendo a primeira relacionada à impossibilidade de transferência de créditos acumulados à FORD, ante a ausência de saldo credor acumulado no período de apuração (Parte I) e a segunda relacionada à inclusão no benefício fiscal DESENVOLVE de operações de saída de mercadorias adquiridas de terceiros e não produzidas no seu próprio estabelecimento (Parte II).

Aduz que o aproveitamento de créditos em valor superior àqueles constantes nos documentos fiscais, (infração 01) se deu em razão de erro no processamento de dados pelo sistema eletrônico utilizado para tal finalidade. E, em razão disso, esclarece que não impugnará as acusações fiscais contidas na “Infração 01 – 01.02.40”, e realizará o pagamento integral dos débitos correlatos com o acréscimo dos juros e multas, o que será comprovado oportunamente.

Assevera discordar completamente dos fundamentos da acusação relativa ao recolhimento a menos do ICMS, tal como apontado no auto de infração - “Infração 02 – 03.08.04” (Parte I e Parte II), tendo em vista seu entendimento de que: (i) existem vícios formais na constituição do crédito tributário, tendo em vista a precariedade do auto de infração, (ii) a transferência de créditos à FORD seguiu rigorosamente os termos do Regime Especial concedido por meio do Parecer Final GECOT nº 5398/2004 e, igualmente, a orientação e critérios jurídicos já adotados pelo Estado da Bahia em fiscalizações passadas; (iii) houve equivocada interpretação em relação às mercadorias

e operações que estariam amparadas pelo benefício fiscal DESENVOLVE; e (iv) há excesso de autuação, tendo em vista a indevida aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Apresenta entendimento de que é necessário considerar, que o lançamento tributário consubstanciado na “Infração 02” (Parte I e Parte II) é precário e deve ser considerado nulo por clara violação ao artigo 142, do CTN. Aduz que nos termos do citado dispositivo, no exercício da fiscalização, se faz obrigatório que o Agente Fiscal averigue a ocorrência do fato concreto, com base no quanto previsto na norma geral e abstrata, individualizando-a, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.

Afirma que como destacado no tópico reservado à “síntese da autuação”, está sendo acusado de recolher ICMS a menos “em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE”. Repete as duas situações separadas pela Fiscalização e apontadas como irregulares. Diz que a precariedade da acusação fiscal fulmina ambas as situações.

Em relação à primeira situação (Parte I da “Infração 02”), diz que a acusação fiscal é confusa e não garante certeza na identificação do real e determinante motivo que levou a Fiscalização a concluir pela irregularidade da transferência dos créditos à FORD. Reproduz trechos da referida acusação.

Aponta que a confusão estaria na afirmação de que “o contribuinte em nenhum período de apuração correspondente ao período fiscalizado (2013 e 2014) teve saldo credor gerado por suas operações”. Saliencia que diante de tal afirmação, não tem como ter certeza se o que motivou a lavratura do auto de infração foi a ausência de saldo credor de ICMS acumulado pelo estabelecimento em relação a todas as suas operações, ou se não houve crédito no período, decorrente da realização das operações específicas de venda de mercadorias à FORD que são beneficiadas com o diferimento previsto no PROAUTO.

Entende que esse fato apontado já seria suficiente para determinar a nulidade do referido auto de infração por violação ao artigo 142, do CTN, eis que, na verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, deixou de se determinar com a clareza necessária que se exige, a matéria tributável.

Continua argumentando que a precariedade da autuação não está só na confusão sobre os motivos determinantes. Entende que igualmente, também é precário, mesmo se for considerado qualquer desses dois possíveis motivos determinantes citados.

Alega que no primeiro caso, se o motivo tiver sido a ausência de saldo credor acumulado pelo estabelecimento em relação a todas as suas operações, a Fiscalização teria adotado uma premissa completamente equivocada, a qual não condiz e não tem qualquer relação com a autorização, via Regime Especial, de transferências de créditos à FORD. Diz que a adoção dessa premissa, nesse ponto, foi decisiva para que a Fiscalização deixasse de averiguar o dado que realmente importa para verificação da sua regularidade fiscal: o registro de créditos de ICMS decorrente da compra dos insumos, utilizados na fabricação das mercadorias que foram remetidas à FORD, no mesmo mês de apuração, tal como previsto no Regime Especial já citado.

Afirma que a Fiscalização, ao invés de verificar o registro dos créditos relativos à entrada de insumos para produção dos bens que foram destinados à FORD, se limitou a verificar a existência (ou não) de saldo credor do imposto em relação a todas as suas operações, estejam elas sujeitas ao benefício fiscal do PROAUTO ou não.

Apresenta entendimento que o autuante deveria ter verificado, no mínimo e principalmente, se o montante dos créditos transferidos corresponde aos créditos calculados em razão da aquisição de insumos para fabricação das mercadorias destinadas à FORD, considerando-se, para apuração do percentual de participação, a relação “insumo X produto”. Este seria o requisito exigido pelo

Estado da Bahia para considerar tais créditos como “transferíveis” (Cláusula terceira) do Regime Especial concedido por meio do Parecer Final GECOT.

Argumenta que a precariedade do auto de infração são evidentes, tendo em vista que a verificação do saldo credor acumulado do ICMS em relação a todas as operações, não é suficiente e muito menos necessário à avaliação da regularidade e quantificação dos créditos qualificáveis para transferência à FORD. Aduz que o dado (saldo credor acumulado do estabelecimento como um todo), só seria suficiente, para fundamentar uma autuação na qual o motivo determinante fosse a irregularidade da transferência de créditos, nas hipóteses e situações genéricas trazidas pelo artigo 26, da Lei nº 7.014/96 e artigo 317, do RICMS/2012, mas nunca no presente caso.

Nota haver uma especificidade na regra que prescreveu a possibilidade de transferência de créditos aplicada no presente caso. Comenta que primeiro, porque a possibilidade de transferência decorre de lei específica (Lei nº 7.989/01); segundo, porque somente os créditos relativos à aquisição de insumos para fabricação de produtos vendidos às empresas beneficiárias do PROAUTO são qualificáveis para quantificação do montante a ser transferido; terceiro, porque a autorização de transferência de créditos decorre da própria logística tributária que fundamentou o benefício fiscal dado às empresas do PROAUTO (Lei nº 7.537/99), necessário para que ele não seja inviabilizado.

Diz que a precariedade subsiste, mesmo na hipótese em que se considere como motivo determinante o fato de que não gerou créditos, no período autuado, decorrente da realização das operações específicas de venda de mercadorias à FORD, que são beneficiadas com o diferimento previsto no PROAUTO.

Aduz que se este tiver sido realmente, o motivo determinante para a lavratura do auto de infração, o Fisco incorreu em contradição interna em relação à sua própria acusação, visto que, em que pese tenha considerado a informação de que teria promovido operações de venda com empresa beneficiária do PROAUTO, nota que ela afirmou expressamente que “o contribuinte em nenhum período de apuração correspondente ao período fiscalizado (2013 e 2014), teve saldo credor gerado por suas operações”. Considerando que os créditos passíveis de transferência só são qualificados como “transferíveis” quando vender mercadorias à FORD (e na proporção “insumo adquirido/produto vendido”), é lógico que só não haveria crédito passível de transferência, se nenhuma operação com diferimento tivesse sido realizada no âmbito do PROAUTO. Em outras palavras, só não haveria créditos, se não tivesse sido praticada qualquer operação de venda de mercadorias para a FORD.

Registra que em relação a este ponto – mais uma vez, se de fato este tivesse sido o motivo determinante da autuação –, o autuante deveria, no mínimo, ter analisado seus livros e demais documentos fiscais que registraram as operações de saída de mercadorias. Aduz que nada disso foi feito, assim como também, não se viu qualquer tentativa de verificar, se os créditos transferidos eram ou não qualificáveis, nos termos do Regime Especial já mencionado.

Registra que a precariedade do ato administrativo de lançamento está na ausência de investigação dos fatos que estão diretamente relacionados com as operações relativas à transferência de créditos à FORD.

Acrescenta que os vícios apontados, como já adiantado, também estão presentes na segunda parte dos motivos considerados para a “Infração 02”, tendo em vista, que a determinação do montante do crédito tributário se deu de forma presumida, muito embora a Fiscalização tivesse à sua disposição, todos os documentos necessários para elaboração de qualquer cálculo a respeito dos valores que, segundo a acusação, não deveriam ter sido considerados como “incentivados” no âmbito do DESENVOLVE. Repete o texto da parte II da infração 02.

Afirma que o auto de infração, nesse ponto, se refere ao suposto recolhimento a menos de ICMS em razão de o contribuinte ter dado “saídas de mercadorias adquiridas de terceiros como se fossem saídas produzidas pelo próprio estabelecimento, mediante o destaque de CFOP’s correspondentes a saídas de mercadorias de produção própria”. Diz que em resumo, alega a

Fiscalização que teria incluído na base para aproveitamento do benefício fiscal do DESENVOLVE, operações que não estariam abarcadas por esse benefício, partindo da premissa indevida, de que o referido benefício fiscal se aplicaria somente, às operações de saída de mercadorias de fabricação própria do estabelecimento.

Aduz que o Autuante partiu do princípio de que a empresa teria aplicado o benefício do DESENVOLVE em relação às saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, entendeu por bem, recalcular a parcela que, segundo suas premissas, seria incentivada, para encontrar o valor do ICMS que deveria ter sido pago nas operações de saída de mercadorias de fabricação própria do estabelecimento. Entretanto, ao tentar identificar a parcela do ICMS que seria devida nessas circunstâncias, ao invés de fazer um levantamento fiscal preciso por meio da análise das notas fiscais de saída e dos registros fiscais realizados, se valeu de uma regra de presunção, não estabelecida em lei, para estimar o suposto valor devido.

Transcreve o que consta da autuação fiscal, para elaboração desse cálculo que entende presumido, *“foi considerado o valor médio unitário do debito do ICMS gerado em cada período de apuração, multiplicado pela quantidade de mercadorias adquiridas dentro do período de apuração respectivo”*. Assevera que conforme rege o artigo 142 do CTN, para que o lançamento tributário possa ser considerado legítimo, é fundamental, à luz das premissas fixadas, que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem como, que o auto de infração contemple todos os elementos necessários para a verificação da ocorrência de fato tributável.

Comenta que, para identificar, delimitar e, principalmente, quantificar a ocorrência de eventual fato gerador não declarado, a existência de erro na apuração do saldo devedor do tributo que foi pago, a ausência de registro ou de registro equivocado, que tenha resultado em pagamento a menos de imposto ou qualquer outra situação que tenha implicado prejuízo ao Erário, é dever do agente fiscal, apurar o valor que entende devido com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte que, no presente caso, sempre esteve à disposição do Fisco baiano, seja por meio físico ou eletrônico.

Frisa que o levantamento fiscal, com base em apuração indireta do suposto tributo devido, é um mecanismo de caráter excepcional, que tem por finalidade a constatação, ou não, da prática de ilícito fiscal por parte do contribuinte. Nota que a utilização de métodos indiciários presumidos, para apuração do suposto imposto devido, só pode ocorrer nas hipóteses em que for constatada e comprovada a inidoneidade da documentação fiscal ou a sonegação fiscal, em que o contribuinte não apresentar a documentação fiscal quando solicitada pela fiscalização ou quando do uso irregular dos sistemas eletrônicos de processamento de dados.

Salienta que a Fiscalização, inclusive, faz referência à verificação das notas fiscais de saídas, tendo em vista a identificação do registro do CFOP errado, e é nesses documentos que consta o imposto destacado e que, segundo a própria premissa da autuação, não deveria ter feito parte do benefício fiscal DESENVOLVE.

Assegura que essa forma de aferição, sem que presentes quaisquer dos motivos para que o cálculo fosse realizado mediante presunção, além de ser desarrazoada, trouxe distorções no cálculo do tributo que seria devido, de acordo com a suposta infração apontada.

Exemplifica destacando a apuração presumida realizada para calcular o suposto débito de ICMS no mês de junho/2014, em relação às saídas que, segundo o autuante, não poderiam ter sido amparadas pelo DESENVOLVE. Diz que ao verificar as notas fiscais correlatas, identificou que o valor destacado de ICMS, relativamente ao produto codificado com o nº 17376, foi de R\$ 80.551,91. Entretanto, em razão dos meios indiciários adotados, o valor que está sendo considerado no auto de infração, como indevidamente incluído no DESENVOLVE, é de R\$ 126.567,25.

Frisa que não há nada que justifique o cálculo com base no “valor médio unitário do débito do ICMS”, notadamente, pelo fato de que os valores reais e precisos estão destacados nas referidas notas fiscais e devidamente registrados em seus livros. Conclui que também, em relação ao

segundo motivo determinante da “Infração 02”, o crédito lançado não guarda a liquidez e a certeza que o artigo 142 do CTN exige.

No mérito, destaca que foi difícil o desenvolvimento da defesa, em razão da insegurança gerada pela ausência de informações quanto ao procedimento utilizado pela autoridade administrativa e ante a precariedade do Auto de Infração em si, razão pela qual a defesa trata do mérito, apenas em homenagem ao princípio da eventualidade (já que está convicta de que este lançamento será anulado).

Repete seu perfil econômico-social. Faz referência ao fato de que a FORD é beneficiária do PROAUTO por entender ser de suma importância para a determinação das regras de tributação pelo ICMS às quais está submetida, especialmente pelo fato de que o principal incentivo dado pelo benefício fiscal do PROAUTO, diz respeito ao diferimento do ICMS na operação de venda realizada pelo fornecedor (a Impugnante), para empresa beneficiária do PROAUTO (a FORD), de insumos para a produção automobilística.

Explica que esse benefício implica a incidência da norma prevista no artigo 12, da Lei nº 7.537/99 (e § 1º, inciso I) que dispõe sobre o diferimento do ICMS, que seria devido na operação de venda de insumos à FORD, para o momento da saída do produto acabado da FORD. Assim, na condição de fornecedora de insumos (pneumáticos, câmaras de ar e protetores) destinados à empresa beneficiária do PROAUTO para fabricação de veículos automotores (FORD), o estabelecimento autuado tem o ICMS diferido em relação a essas operações.

Informa que como qualquer outro fornecedor de insumos às empresas beneficiadas pelo PROAUTO, passaria a acumular mensal, sistemática e continuamente créditos do imposto em razão da aquisição dos insumos que são necessários para a fabricação dos produtos que são vendidos à FORD, especificamente em relação às operações incentivadas com o diferimento do ICMS. Notícia que diante dessa situação, o Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 7.989/2001, autorizou a transferência dos créditos acumulados em decorrência, especificamente, das operações de fornecimento de mercadorias às empresas beneficiadas pelo PROAUTO, operações essas que são incentivadas pelo diferimento do ICMS (artigo 12, da Lei nº 7.537/99) que transcreve. Ressalta que a referida autorização, entretanto, estabeleceu regras e condições para o Regime Especial a ser chancelado pelo Estado da Bahia, o que se concretizou quando requereu e teve deferida a concessão de regime especial para transferência dos créditos à FORD, apenas e tão somente, aqueles créditos gerados com a aquisição de insumos que foram usados na fabricação dos produtos vendidos à FORD, em operações incentivadas com o diferimento do ICMS no âmbito do PROAUTO, observada a proporção das saídas com diferimento e a relação “*Insumo adquirido X Produto vendido*”.

Reproduz cláusulas do Parecer GECOT. Assevera que com base no referido regime especial está autorizada a transferir créditos acumulados, a cada período de apuração (período mensal), especificamente àqueles relacionados aos insumos que são adquiridos para fabricação das mercadorias que são vendidas à FORD, operações que são incentivadas no âmbito do PROAUTO. Chama a atenção, de que além dos requisitos/condições relacionados às obrigações acessórias e formalidades para a transferência dos créditos, o Regime Especial estabeleceu apenas três requisitos materiais, sendo: (i) a exigência de que os créditos sejam calculados sobre a parcela de insumos utilizados na produção das mercadorias vendidas à FORD, em operações incentivadas pelo PROAUTO, observada a proporção “*Insumo adquirido pela Pirelli/Produto vendido à FORD*” (Cláusulas *Primeira*, *Terceira* e *Quinta*); (ii) a exigência de que os créditos sejam transferidos a cada período de apuração em que houver saídas incentivadas pelo PROAUTO à FORD (Cláusulas *Quinta* e *Sexta*); (iii) a vedação de acumulação desses créditos, reforçando o segundo requisito material de que ele deve ser transferido todo mês, desde que tenha ocorrido operações de venda à FORD incentivadas pelo PROAUTO (Cláusula *Sexta*).

Destaca que a necessidade de existência de saldo credor acumulado de ICMS – motivo determinante para lavratura do auto de infração – não foi, em nenhum momento, posta como condição para a realização da transferência de créditos de ICMS à FORD. Observa que a eventual

existência de saldo credor acumulado de outros períodos decorrentes das operações incentivadas pelo PROAUTO e/ou a eventual existência de saldo credor do ICMS em relação a todas as suas operações, não são condições para que realize a transferência de créditos de ICMS à FORD, especificamente, no que se refere aos créditos gerados com a aquisição de insumos que são utilizados na fabricação das mercadorias que são vendidas à beneficiária do PROAUTO. Aponta erro na interpretação do Regime Especial por parte da Fiscalização, ao partir da equivocada premissa de que seria necessária a existência de saldo credor acumulado do ICMS para que a transferência pudesse ser realizada.

Apresenta entendimento de que o auto de infração é confuso neste ponto, pois não se tem a certeza se a referência ao “saldo credor” diz respeito ao crédito acumulado de ICMS em relação a todas as suas operações, ou se diz respeito a eventual saldo acumulado de ICMS em relação às operações de venda à FORD sob o amparo do PROAUTO, como se, nesse segundo caso, tivesse represado créditos relativos aos meses anteriores.

Assegura que qualquer que tenha sido a interpretação da Fiscalização sobre esse ponto (necessidade de saldo credor acumulado em relação a todas as operações, ou em relação às operações incentivadas de venda de mercadorias à FORD), o fato é que nada disso é condição impeditiva para a transferência de créditos relacionados às operações de venda de mercadorias à FORD sob o amparo do PROAUTO.

Insiste que a autorização da transferência dos créditos à FORD está atrelada ao registro, no mês de apuração, de créditos de ICMS decorrente da compra dos insumos utilizados na fabricação das mercadorias que foram remetidas à FORD nesse mesmo mês de apuração.

Resume que a Fiscalização tratou este caso de transferência de créditos – uma situação especial, cuja transferência não pressupõe acúmulo de créditos do passado, mas uma das etapas de fruição instantânea de benefício fiscal (PROAUTO) – como se estivesse diante de uma situação geral onde, obviamente, só se poderia transferir aquilo (créditos de ICMS) que se tem acumulado.

Frisa que no presente caso, a existência de saldo credor acumulado do ICMS, em relação a todas as operações é irrelevante para a realização da transferência de créditos de ICMS à FORD, quando da realização de operações sob o amparo do PROAUTO.

Acrescenta que a Cláusula Sétima do Regime Especial concedido com base no Parecer Final GECOT nº 5398/2004, que foi apontada pela Fiscalização como norma descumprida, não traz qualquer requisito material para a fruição do direito à transferência de créditos à FORD, muito menos há qualquer exigência de acumulação prévia de saldo credor, dispondo apenas, sobre uma obrigação acessória que deve ser – e, no presente caso, efetivamente foi – cumprida pelo contribuinte no momento da transferência desses créditos, qual seja, a elaboração de um demonstrativo que contenha informações para a averiguação da proporção Insumo/Produto, deixando tal documento à disposição da fiscalização no livro de Registro de Apuração.

Salienta que a obrigação acessória estabelecida por esta *Cláusula Sétima* foi devidamente atendida, como faz prova toda a documentação anexa e os respectivos Demonstrativos exigidos. Exemplifica destacando o demonstrativo relativo ao mês de agosto/2014. Ressalta que elaborou todos os demonstrativos, mês a mês, seguindo estritamente os requisitos formais estabelecidos, assim como, todas as demais obrigações acessórias, especialmente aquelas que dizem respeito à emissão da respectiva nota fiscal de transferência, foram comprovadamente cumpridas.

Comenta que da análise das citadas cláusulas, não é difícil perceber que o Regime Especial reforça aquilo que vem afirmando ao longo da Impugnação, no sentido de que os créditos qualificáveis como “transferíveis” na situação em questão não se relacionam com eventuais créditos que eventualmente venham a ser acumulados pela empresa ao longo do tempo e em face de todas as suas operações, mas apenas e tão somente, aqueles créditos que são gerados a cada operação de venda de mercadorias à FORD.

Aduz que ainda que se entenda que as razões trazidas são suficientes, o cancelamento desta autuação também se justifica, pela impossibilidade de se alterar o critério jurídico de lançamento. Explica que no período de janeiro de 2008 a março de 2012, não realizou a transferência da totalidade dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de insumos para a produção dos pneus comercializados à FORD, conforme determinado no regime especial e a Fiscalização lavrou o auto de infração nº 233038.0004/13-7 sob a seguinte acusação: *"Recolheu a menor ICMS em decorrência de desconcontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Lançamento escriturado a menos do ICMS transferido para a Empresa FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA., tendo como base a cláusula sétima do Parecer GECOT-5298/2004, que disciplina a matéria de transferência do valor apurado em relação as vendas diferidas no mês relativas ao Programa de Incentivos Fiscais – PROAUTO"*.

Mostra que a acusação – naquela situação – era exatamente a oposta da acusação trazida neste auto de infração. Explica que naquela oportunidade, em 30/09/2013 (data da lavratura do Auto de Infração), o Fisco baiano entendeu que teria infringido a legislação tributária porque deixou de transferir à FORD, a cada período de apuração, a totalidade dos créditos gerados em cada um desses períodos. E, de forma diametralmente oposta, no Auto de Infração ora impugnando, o mesmo Fisco baiano o está acusando de infringir a legislação tributária pelo fato de ter realizado a transferência da totalidade dos créditos gerados, mês a mês, em cada respectivo período de autuação.

Aduz que após a lavratura do Auto de Infração do ano de 2013, percebendo que, de fato, o procedimento adotado estava em desacordo com o regime especial concedido, e pautando o seu comportamento com base na orientação da própria Fiscalização, tomou as providências necessárias para transferir a totalidade do crédito de ICMS dos insumos referentes aos pneus fabricados e comercializados com a FORD, mensalmente, sem acumulá-los.

Entende que agora a Fiscalização novamente a autua em razão de comportamento decorrente da sua própria orientação, ao basear a autuação na suposta “inexistência de saldo credor de ICMS”, dando a entender que o procedimento correto, seria exatamente aquele que foi objeto de autuação no passado, qual seja, o de acumular os créditos de ICMS para somente transferi-los, quando houvesse saldo credor.

Aduz que os fatos por ela supostamente praticados foram valorados juridicamente de forma diversa, tendo o Auto de Infração ora combatido imputado como contrária à legislação tributária uma conduta que, antes, foi imputada como necessária ao cumprimento da mesma legislação. Dessa forma, o mesmo fato, supostamente infrator da legislação tributária teria recebido qualificações jurídicas diversas.

Argumenta que o critério jurídico adotado pela fiscalização e norteador da conduta do contribuinte não pode ser alterado de forma a produzir efeitos para o passado, ou seja, se o Fisco entendeu, agora, pela necessidade da existência de saldo credor do ICMS como pressuposto à realização de transferências à FORD, jamais poderia ter procedido à autuação das operações praticadas antes dessa alteração de critério jurídico.

Sobre a matéria cita ensinamentos do jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho e as lições do Professor Souto Maior Borges. Mostra que esse entendimento é extraído do próprio artigo 145 do Código Tributário Nacional, que estabelece que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, somente poderá vir a ser alterado no caso de apresentação de impugnação, recurso de ofício ou nas hipóteses relacionadas pelo art. 149 deste mesmo Diploma Legal.

Assevera que no presente caso, é manifesta a alteração de critério jurídico perpetrado com a lavratura do auto de infração ora combatido, e a violação aos mais elementares princípios que devem reger a Administração na sua conduta frente ao sujeito passivo, quais sejam, os princípios da proteção, da confiança, da lealdade, da boa-fé e da não-surpresa. Assim, aduz que considerando que este lançamento de ofício se baseia em orientação e entendimento

diametralmente oposto àquele já proferido em situação fática exatamente igual, aponta a ocorrência da alteração no critério jurídico do lançamento, o que reforçaria a sua insubsistência. Diz que, ainda em relação à “Infração 02” (Parte II), a Fiscalização entendeu que teria dado saídas de mercadorias adquiridas de terceiros como se fossem saídas de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento, o que fez pela utilização supostamente equivocada de CFOPs correspondentes a saídas de mercadorias de produção própria. Diante desse fato, narrado pela própria Fiscalização, teria havido incremento irregular de débito nas operações incentivadas pelo benefício fiscal DESENVOLVE e uma redução de igual valor na apuração da parcela do imposto não incentivada.

Conceitua o que seja o DESENVOLVE, dizendo que o programa autoriza ao Poder Executivo do Estado da Bahia a conceder, de acordo com o potencial de contribuição do projeto para o desenvolvimento econômico e social do Estado, os seguintes benefícios fiscais: (i) dilação do prazo de pagamento, de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 meses; e (ii) diferimento do lançamento e pagamento do (ICMS) devido.

Nota que a Lei nº 7.980/2001, instituidora do Programa DESENVOLVE, ao definir quais benefícios fiscais podem ser concedidos pelo Poder Executivo do Estado da Bahia, não fez qualquer ressalva em relação à natureza das operações que geram o ICMS a ser incentivado. Afirma que da leitura do artigo 2º, incisos I e II, percebe-se que o ICMS incentivado pelo DESENVOLVE é aquele saldo devedor mensal do ICMS normal. Entende que não houve, por parte do legislador, qualquer restrição ou diferenciação, em relação ao saldo devedor do ICMS que pode ser incentivado pelo programa DESENVOLVE. Entende que todo o saldo devedor do ICMS normal do contribuinte poderá ser objeto do incentivo.

Argumenta que a Fiscalização mais uma vez, está aplicando um conceito semântico equivocado à expressão “operações próprias”. Está confundindo realização de “operações próprias” com “fabricação própria”, como se somente as operações de saída de produtos por ela fabricados estivesse abarcada pelos benefícios fiscais do Programa DESENVOLVE.

Apresenta entendimento que “operações próprias” não é a mesma coisa de “fabricação própria”. Diz que dar saída a mercadorias adquiridas de terceiros é operação própria do estabelecimento que deu saída à essas mercadorias – no presente caso, a Impugnante. Salienta que tanto as saídas de mercadorias de fabricação própria, quanto as saídas de mercadorias adquiridas de terceiros devem ser consideradas operações próprias para fins da incidência e apuração do ICMS, tendo em vista que ambas são praticadas pelo mesmo estabelecimento e em nome próprio. Assim, alega que o eventual erro no apontamento do CFOP de saída de mercadorias de fabricação próprias nas notas fiscais que representaram a saída de mercadorias adquiridas de terceiros é irrelevante para fins de determinação da parcela incentivada do ICMS, no âmbito do PROAUTO, tendo em vista que as duas operações devem ser consideradas como “operações próprias” por ela realizadas. Argumenta que se tiver havido erro na aposição do CFOP, tal erro não implicou aproveitamento irregular dos benefícios do Programa DESENVOLVE, eis que, no presente caso, tanto a saída de mercadorias de fabricação própria, quanto a saída de mercadorias adquiridas de terceiros são consideradas “operações próprias” e, portanto, igualmente incentivadas.

Aduz que a interpretação dada pela Fiscalização, está totalmente descontextualizada, especialmente pelo fato de que a própria lei que instituiu o Programa DESENVOLVE, não faz qualquer restrição relacionada à necessidade de que a operação geradora do débito de ICMS seja decorrente de saída de mercadoria de “fabricação própria”. Cita que a Lei nº 7.980/2001 estabelece que todo o saldo credor do ICMS normal do contribuinte incentivado deve ser considerado para fins de aproveitamento dos benefícios fiscais.

Assevera que qualquer interpretação que não seja pela conclusão de que o saldo devedor incentivado de ICMS é todo aquele decorrente das suas operações normais, sejam essas operações de saída de mercadorias de fabricação própria ou de terceiros, implica violação ao princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF c/c artigo 97, I, do CTN), na medida em que o Decreto nº 8.205/2002 não poderia restringir aquilo que foi definido pela Lei nº 7.980/2001.

Acrescenta que mesmo que por hipótese, se entenda que o termo “operações próprias” deve ser interpretado como “operações com produtos de fabricação própria”, apesar de a Fiscalização não ter feito qualquer diferenciação em relação às operações autuadas, é fato que muitas delas referem-se a saída de mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo sido fabricadas nesses estabelecimentos, sendo, portanto, de fabricação própria.

Conclui que também em relação à Parte II da “Infração 02”, o Auto de Infração deve ser considerado insubsistente, tendo em vista que todas as operações por ela praticadas, ainda que tenham sido apontados códigos CFOP’s equivocados, devem ser consideradas para fins de determinação da base do ICMS que está abarcada pelos benefícios fiscais do Programa DESENVOLVE.

Sustenta que este órgão administrativo de julgamento deve reconhecer o excesso da autuação, tendo em vista (i) a necessidade mínima de relevação das multas e da exclusão de qualquer acréscimo decorrente da mora, nos termos do artigo 100, do CTN, (ii) a existência de erro a maior de cálculo em relação à Parte II da Infração 02, (iii) a impossibilidade de exigência de multa em face da ausência de tipificação das supostas infrações imputadas à Impugnante e (iv) o nítido caráter confiscatório das multas aplicadas.

Assevera que, ainda que não prevaleça o reconhecimento de que o auto de infração é insubsistente por alteração no critério jurídico para o lançamento tributário, é certo que, no mínimo, seja reconhecido que nenhuma penalidade poderia ter sido aplicada pelo auto de infração ora combatido, na medida em que agiu no cumprimento das regras do Regime Especial, que foram reforçadas com a lavratura do auto de infração nº 233038.0004/13-7 em 30/09/2013.

Espera que o auto de infração seja cancelado, e diz que é necessário o afastamento da incidência de multa e juros de mora aplicados ao caso em concreto, haja vista que o disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional é enfático ao prescrever que, se um dado contribuinte pautou o seu comportamento em qualquer uma das espécies de normas complementares da legislação tributária nele elencadas, expedidas por autoridade administrativa, não se pode cogitar a cobrança do suposto tributo inadimplido acompanhado de penalidades, juros de mora e multa de ofício.

Sobre a matéria cita jurisprudência do STJ que se firmou, no sentido de que os contribuintes não podem ser prejudicados por atender a um comando emanado pela própria Administração Pública, a que se encontra submetido, sendo incabível, em tal hipótese, a cobrança de juros de mora, correção monetária e multa de mora. Requer sejam cancelados os consectários relativos aos juros, multa e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, imputados na exigência efetuada pela Fiscalização.

Sobre a parte II da Infração 02, destaca que além de ser uma aferição presumida, trouxe distorções no cálculo do tributo que seria devido e considerando essas possíveis divergências, que afirma serem sempre a maior, requer que este processo seja baixado em diligência para que o cálculo do ICMS seja feito com base nos registros contábeis e fiscais e não por meio indiciário e presumido.

Aduz que ao analisar o auto de infração, especificamente a “Infração 02”, percebe que o Agente Fiscal capitulou a penalidade aplicada fazendo referência ao artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. Diz ser possível perceber, que há uma generalidade em relação à hipótese de aplicação da referida norma punitiva, sendo evidente a ausência de tipicidade.

Comenta que a norma fiscal não pode conter previsões genéricas, de modo a conferir à Administração Pública discricionariedade para sua aplicação. Ela deve descrever exhaustivamente o fato jurídico que instauraria a relação jurídico-tributária (ou, análogamente, a relação sancionatória), sob pena de afrontar o princípio da tipicidade. Frisa que o dispositivo legal aplicado infringe o princípio da tipicidade, uma vez que nele não há a descrição concreta das condutas que ensejariam a aplicação da multa, limitando-se a prever genericamente que a sanção

se dará em relação a alguma conduta que não foi especificada como infração pela lei, sendo mister, o cancelamento da multa aplicada na lavratura do auto de infração ora combatido.

Ressalta que a multa aplicada, ainda que sob o pretexto de atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação principal, não pode ser fixada em patamares que tornem a cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade. Ressalta que a aplicação de multa em percentuais de 60% sobre o valor do tributo tem natureza confiscatória e o STF já se manifestou afastando tal cobrança.

Pede a extinção das exigências contidas na “Infração 01” com o reconhecimento dos respectivos créditos tributários pelo pagamento. Em relação à “Infração 02”, requer seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em razão da precariedade na constituição do crédito tributário, ante o descumprimento do artigo 142, do CTN; sucessivamente, o cancelamento do Auto de Infração no que toca às acusações contidas na “Infração 02”, com o arquivamento do processo administrativo pelas razões já expostas no item "razões do mérito"; por fim, requer seja reconhecido o excesso de autuação no Auto de Infração, com a relevação das multas e exclusão de qualquer acréscimo relativo à mora, nos termos do artigo 100, do CTN e correção dos valores exigidos, tendo em vista que o método presumido de apuração implicou cobrança do ICMS em excesso, além de exclusão das multas aplicadas, em razão da falta de tipicidade e em face do caráter confiscatório.

O autuante presta informação fiscal fls.510/549. Diz que os trabalhos de fiscalização compreenderam o período de 01/01/2013 a 31/12/2014, tendo apurado 02 infrações à legislação tributária, as quais foram lançadas no auto de infração em epígrafe. Dessas infrações, a Autuada reconhece integralmente a de número 01, resultando no valor histórico lançado de R\$808.993,11, cujos créditos exigidos foram pagos. Assim, somente a infração de número 02 foi objeto de impugnação. Repete as irregularidades imputadas ao autuado.

Afirma que tal qual fez a autuada, a informação fiscal tecerá suas considerações à respeito da Infração 02 restante na ordem dos argumentos trazidos pela defesa.

Começando pelas preliminares de nulidade suscitadas, diz que em um primeiro momento, a autuada alega haver uma "precariedade" da autuação na medida em que não teria ficado claro ao que o autuante se referiu, quando em sua exposição dos motivos da autuação, fez referência a seguinte frase "ocorre que o contribuinte em nenhum período de apuração correspondente ao período fiscalizado (2013 e 2014) teve saldo credor gerado por suas operações".

Ainda segundo a Autuada, a frase não deixaria claro, se a referência foi feita à geração de saldo credor originada de todas as operações por ela realizadas ou se faria referência apenas às operações realizadas com a FORD. Esta suposta "falta de clareza", dentre outros adjetivos enumerados pela Autuada, estaria em confronto com o disposto no artigo 142, do CTN, que exige certeza e liquidez no procedimento do lançamento.

Afirma que a dúvida suscitada pela defesa chega a ser surreal. Argumenta que se o termo utilizado foi "operações", sem qualquer complemento que lhe reduza ou restrinja o alcance, só pode ser compreendido da forma mais ampla possível. Assim, quando foi dito "operações", logicamente a referência só poderia ser a totalidade das operações da empresa como um todo. Se quisesse afirmar que se tratava somente das operações da autuada com a FORD, diz que teria colocado "operações com a FORD", e não somente "operações".

Aduz que ao que parece, a defesa requereria que o termo utilizado fosse "operações totais" para que atingisse uma melhor compreensão. Acredita que para o homem médio, o termo "operações" genericamente considerado, seria perfeitamente compreendido como "operações totais", e não geraria qualquer polêmica, como a que foi sugerida na impugnação e seria completamente ilógico o termo "operações" ser tomado num sentido restritivo na conjuntura fática, uma vez que se refere à inexistência de saldo credor nos exercícios fiscalizados.

Prossegue explicando que se as operações da Autuada junto a FORD ocorrem sempre sem débito do imposto, sendo que aquela adquire insumos em operações tributadas, com direito ao crédito do ICMS, impossível inexistir saldo credor ao final do período de apuração, ao se considerar apenas as suas operações relacionadas a montadora. Assim, saldo devedor do ICMS somente seria possível quando considerado o total das operações da Autuada. Simples assim.

Aduz que a alegação de afronta ao art. 142, do CTN, por falta de clareza da autuação, deve ser rechaçada de plano, pois que completamente absurda e descabida.

Esclarece adicionalmente, que a infração 02 impugnada é única. Informa que para efeito de tornar mais claros os fundamentos da autuação, em respeito ao princípio da ampla defesa, foi explicitado nos motivos da autuação, que o débito apurado foi decorrente, na sua quase totalidade, de duas situações fáticas diferentes. A primeira, decorrente da transferência irregular de créditos para a FORD; a segunda, por ter a autuada, incluído no cálculo da parcela a ser diferida, nos termos do programa DESENVOLVE, operações de saídas de mercadorias adquiridas anteriormente de terceiros (parcela não-incentivada), como se fossem de produção própria (parcela incentivada).

Em relação a esta segunda situação fática, foram apuradas duas outras situações distintas: uma primeira diz respeito às operações com mercadorias exclusivamente de terceiros (vide ANEXOS 01A e 01B); a outra situação apurada, diz respeito a operações de saídas de mercadorias, que tanto foram adquiridas de terceiros, como também foram produzidas no estabelecimento industrial da Autuada (vide ANEXOS 02A e 02B). Comum a ambas, é que as saídas em comento se deram todas, sem exceção, sob o CFOP de mercadorias de produção própria, e não com CFOP de revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, como seria o correto.

Comenta que desta forma, as operações de revenda com mercadorias exclusivamente adquiridas de terceiros são de imediata identificação e quantificação, ou seja, todo o ICMS destacado nas notas fiscais de saídas é referente a débito não-incentivado do imposto, sem qualquer dúvida. E é o que foi considerado para o cálculo do imposto devido, objeto do lançamento, sem qualquer utilização de método presuntivo. Porém, quando a operação de saída envolve a mesma mercadoria, mas com origens tanto em industrialização própria (cujo débito do ICMS pertence a parcela incentivada), quanto em aquisição de terceiros (cujo débito é não-incentivado), é impossível identificar qual operação de saída foi realizada com mercadoria de produção própria, e qual foi com a mercadoria de terceiro.

Diz entender que a defesa camufla a realidade como se tivesse havido uma única situação fática em relação ao que ela denominou Parte II da infração - na medida em que tentou fazer crer, que teria havido somente venda de mercadorias exclusivamente adquiridas de terceiros - e com apenas um único tratamento dado pelo Fisco - a utilização de método presuntivo para obtenção dos valores devidos, o que absolutamente, não foi o que ocorreu.

Sustenta restar evidenciado nos demonstrativos ANEXO 01A e 01B, que para as operações de vendas de mercadorias, exclusivamente adquiridas de terceiros, não foi utilizado qualquer método que presumisse o débito do imposto, já que nestes casos, a identificação do fato gerador e a quantificação do imposto devido são imediatas, ou seja, é exatamente igual ao imposto destacado nos documentos fiscais de saídas.

Informa que como já referido, o mesmo não acontece em relação a situação fática, em que a mesma mercadoria objeto das operações de saídas, tem origem tanto em compra para comercialização, como também de produção própria ocorrida no estabelecimento da autuada, sendo que não há qualquer identificação nos documentos fiscais emitidos, tratar-se de um, ou de outro caso.

Para manter a completa isenção por parte do Fisco, ou seja, no intuito de ser neutro na apuração do imposto devido, frisa que se valeu do método da proporcionalidade para calcular a parcela não-incentivada do ICMS, consubstanciada nas operações de revenda. Aduz que entre as operações de saídas com tais mercadorias, houve, por vezes, situações em que não se exigiu o

destaque do imposto, como nas operações de exportação ou de fornecimento de insumos a FORD, bem como, operações normalmente tributadas, tanto internamente (alíquota de 17%), quanto interestaduais (alíquota de 12%).

Partindo da premissa de que toda mercadoria adquirida de terceiro teve saída dentro do período de apuração em que foram adquiridas, entende que o problema era saber quais saídas se referiram às operações com mercadorias de revenda (gerando débito não-incentivado nos termos do programa DESENVOLVE). Explica que não seria justo, se para este cálculo, fossem consideradas apenas as operações tributadas, muito menos, se fossem consideradas apenas, as operações internas, com alíquota maior do imposto, já que, teoricamente, as mercadorias adquiridas de terceiros seriam objetos indistintamente de operações de saídas tributadas a 17%, tributadas a 12% ou mesmo não-tributadas, da mesma forma que as operações com as mercadorias que fosse de produção própria da autuada (estas com débito do ICMS pertencente à parcela incentivada).

Explica que apurou o débito do imposto, levando em conta a proporcionalidade existente, entre a quantidade de mercadorias adquiridas de terceiros e a quantidade total de mercadorias saídas em cada período de apuração.

Explica que este valor foi obtido, primeiramente, pelo resultado da divisão do total do débito gerado em todas as operações de saídas do período, dividido pelo total da quantidade de saídas, apurando-se o valor médio do ICMS incidente sobre cada unidade saída. Com a premissa adotada de que toda mercadoria adquirida em um período de apuração teve saída neste mesmo período (já que não haveria outra forma de chegar a um resultado com exatidão ou com maior neutralidade), aduz que o valor do débito não incentivado foi finalmente obtido, pela multiplicação do valor médio do ICMS, por unidade saída no período (obtido na forma do parágrafo anterior) pelo total de entradas de mercadorias de terceiro neste mesmo período (vide demonstrativos, ANEXO 02A e 02B).

No entanto, declara ter havido um equívoco no raciocínio exposto. Explica que, considerando que a mesma mercadoria tinha origem em compra de terceiro e em produção própria, diz que não atentou que poderia haver período em que as quantidades saídas fossem inferiores à quantidade de entradas de terceiros, o que, em acontecendo, acarretaria uma distorção no cálculo da parcela de débito do imposto, não-incentivada.

Afirma ter sido o que ocorreu, particularmente, no mês de agosto, tanto em relação ao exercício de 2013 (apontado pela Autuante em sua impugnação), quanto em agosto de 2014, ambos coincidentemente, com o produto de código 175/65R14 82T P4cint (K1).

Comenta que em agosto de 2013 foram adquiridas 38.378 unidades do produto referido, ao passo que foram vendidas somente 34.284. Desta forma, há que se considerar que a quantidade de entradas que superou a quantidade de saídas no período, de 4.094 unidades, logicamente não poderiam ter saído no próprio mês de agosto de 2013, ficando limitada a apuração da parcela do imposto incentivada, à totalidade das 34.284 unidades saídas, sendo que o restante, 4094 unidades, admite que tenham dado saída no mês seguinte, ou seja, em setembro de 2013.

Já em agosto de 2014, explica que houve entradas de 1.389 unidades deste mesmo produto, ao tempo em que houve saídas de apenas 1.248 unidades. Da mesma forma, considera que para o cálculo do débito não-incentivado recaia apenas sobre essas 1.248 unidades saídas no período, sendo que o restante, 141 unidades, considera saídas no mês seguinte, em setembro de 2014.

Informa que refeitos os cálculos, tomando-se os parâmetros explicados, o débito não-incentivado nestas operações, passaram de R\$ 84.399,29 para R\$ 75.395,94 em agosto de 2013; de R\$ 37.321,44 para R\$ 62.736,27 em setembro de 2013; de R\$ 22.557,00 para R\$ 20.267,20, em agosto de 2014 e de R\$ 38.673,79 para R\$ 40.924,78, em setembro de 2014.

Chama a atenção que os valores apurados diminuíssem em agosto, tanto de 2013 quanto de 2014, mas aumentaram em setembro nos dois exercícios. Explica que como não é possível a majoração

de tributo posteriormente ao lançamento, as parcelas referentes ao imposto lançadas nos meses de setembro não sofreram alteração, ficando a diferença apurada sujeita a lançamento complementar oportunamente.

Prossegue informando que para os meses de agosto 2013 e 2014, houve a retificação dos valores lançados, que passaram de R\$1.340.003,75, para R\$1.331.900,73, em agosto de 2013, e de R\$819.356,54, para R\$ 817.295,72, em agosto de 2014, conforme novos demonstrativos, ANEXO 02A, 02B, 03A e 03B, acostados a informação fiscal.

Rechaça o segundo argumento da autuada, de que teria havido "precariedade" na lavratura do auto de infração, por suposta utilização de meio presuntivo por parte do Fisco, para cálculo do imposto, quando haveria meio idôneo e imediato para se obter tal valor.

Assevera ter demonstrado que apenas a primeira situação, referente às operações de saídas com mercadorias exclusivamente adquiridas de terceiros, ofereceu meio idôneo direto para obtenção do valor devido, caso em que, logicamente, não foi utilizada nenhuma forma presuntiva de determinação da base de cálculo do imposto. O valor devido, nesta situação, foi apurado de modo direto, correspondente ao imposto destacado em cada documento fiscal de saída da mercadoria, conforme demonstrativos, ANEXO 01A e 01B. Porém, quando a situação referiu-se às operações de saídas de mercadorias cuja origem é, indistintamente a compra de terceiros e a produção própria, resta impossível a identificação imediata de cada qual, por ocasião das operações de saídas subsequentes, tornando-se necessário a utilização de cálculo proporcional, como já explicado.

Observa que a diferença do imposto em relação ao mês de agosto de 2013, também tomada como base para a alegação da "precariedade", na verdade tem assento em erro material, devidamente demonstrado e corrigido, não tendo qualquer relação com a ocorrência de vício insanável minimamente capaz de fulminar preliminarmente a autuação. Conclui cair por terra a tal "precariedade" do auto de infração pelo segundo argumento utilizado pela defesa.

No mérito, ressalta que a grande controvérsia é relativamente ao que vem a ser o tal crédito fiscal acumulado, assunto que a Autuada discorreu longamente em sua defesa, na tentativa de impor seu entendimento como o correto, contrariamente ao entendimento do Fisco.

Sintetiza afirmando que a Autuada entende que "crédito fiscal acumulado" seria aquele originado da proporção insumo/produto, tal qual enuncia a Cláusula Terceira, do Parecer GECOT 5398/2004, tendo como condicionante, apenas a realização de vendas de insumos a montadora de veículos sob o regime de diferimento, a aquisição de insumos tributados e a assinatura de Termo de Acordo com o Estado da Bahia. E mais, entende a autuada que a existência de saldo credor seria irrelevante para a apuração da parcela de crédito transferível.

No entanto, aduz que a autuada parece ter esquecido que outra condicionante fundamental se faz presente: a obediência às regras dispostas no Termo de Acordo, em especial, à forma de cálculo do ICMS transferível, que estão insculpidas na Cláusula Sétima do mencionado Parecer.

Salienta que esta, foi citada de passagem, realçando apenas, os pontos que lhe interessava. Ressalta que a análise desta Cláusula Sétima, do Parecer GECOT n. 5398/2004, feita pela autuada por ocasião da sua impugnação, praticamente passou por cima do que realmente interessa: o disposto na alínea "c", combinado com as alíneas "a" e "b" que transcreve. Explica que a norma trazida por este dispositivo, a par do desprezo que lhe deu a Autuada, além de uma clareza incontestável, é de fundamental importância para o deslinde da questão.

Observa que da mesma forma, que a fiscalização não restringiu o termo "operações" para se referir a todas as operações praticadas pela Autuada, não há qualquer restrição aos termos "créditos escriturados", "débitos escriturados" e "Saldo Credor Resultante" levado a efeito pela legislação que comanda a forma de cálculo da parcela de crédito transferível.

Assevera que a Cláusula Sétima da norma citada, como quis fazer crer a autuada em sua defesa, não estabelece meramente a obrigação acessória de elaborar demonstrativo de cálculo até o

último dia de cada mês. Diz que o dispositivo traz à lume, a forma como cálculo deve ser realizado para se chegar à parcela do crédito do ICMS transferível. E é de uma clareza incontestável quando se refere à Saldo Credor resultante da subtração dos débitos escriturados no período (sem qualquer restrição) e os créditos gerados no período (igualmente sem qualquer restrição). E novamente, pelo dispositivo em referência, agora na letra "g", enuncia, de forma cristalina, que o crédito fiscal acumulado passível de transferência, será o resultado da multiplicação do coeficiente obtido na letra "f" com o SALDO CREDOR obtido na letra "c".

Salienta ser completamente despropositada, a alegação de que a legislação tributária não exige a existência de saldo credor do imposto para cálculo do crédito fiscal acumulado passível de transferência, o que também derruba por completo o principal argumento utilizado pela autuada em sua defesa sobre o mérito.

Aduz que a existência de saldo credor, como demonstrado, é sim, condição *sine qua nom* para que a autuada, ou qualquer beneficiário do PROAUTO, possa transferir créditos do ICMS para a montadora de veículos, e é esta interpretação que fez o Autuante, a respeito da norma tributária aplicável à questão, e que embasa toda a dita Parte I da autuação.

Argumenta que o autuado comenta a respeito da necessidade de se transferir o crédito em cada período de apuração, com a contrapartida de se proibir o acúmulo do crédito fiscal em análise e que a legislação proíbe o acúmulo de crédito fiscal. Aduz que aceitar esse raciocínio é admitir que não existiria nesta hipótese, crédito fiscal acumulado; ou seja, se a autuada alega a impossibilidade de se acumular crédito e o benefício fiscal do PROAUTO refere-se expressamente à possibilidade de transferência de crédito fiscal acumulado, então não existiria hipótese em que o benefício fiscal pudesse ser aplicável. Em outras palavras, comenta que o raciocínio da Autuada leva a uma condição impossível para a fruição do benefício fiscal.

Explica que crédito fiscal acumulado nada tem a ver com saldo credor transferido de exercícios passados. Refere-se, isto sim, às hipóteses previstas em lei de manutenção de crédito pelas entradas de mercadorias, bens e serviços tributados, com saídas subsequentes não tributadas, acarretando a impossibilidade de fruição dos créditos fiscais pelo contribuinte em suas operações comerciais e a consequente acumulação do mesmo, em seu conta corrente fiscal.

Continua explicando que a legislação tributária prevê formas outras de utilização destes créditos, já que os mesmos superam constante e irremediavelmente os valores dos débitos gerados pelas operações de saídas subsequentes. De forma geral, o crédito fiscal acumulado (art. 26, § 4º, da lei n. 7.014/96) pode ser utilizado nas hipóteses previstas no artigo 26, § 3º, e incisos, da Lei 7.014/96 (que, inclusive, não usa mais o termo "crédito fiscal acumulado", mas sim, "saldo credor acumulado").

Observa que a lei traz uma série de obrigações acessórias para o caso genérico, e condiciona sua transferência a outros contribuintes à emissão de Certificado de Crédito do ICMS, dependente de pedido formalizado à Secretaria da Fazenda do Estado e do seu deferimento, processo um tanto quanto burocrático e demorado. O que fez o PROAUTO foi autorizar a transferência de forma automática dos ditos créditos fiscais acumulados (na verdade saldo credor acumulado), reduzindo drasticamente as formalidades em comparação com as exigidas nas hipóteses gerais de acumulação de crédito, bastando calcular a parcela do crédito passível da transferência na forma do disposto em Termo de Acordo, proibindo que se utilize tal crédito em períodos subsequentes ao que foi apurado.

Aduz que em resumo, o contribuinte não está proibido de acumular crédito fiscal, pois este independe da sua vontade. O que manda a lei, no caso, é que o crédito fiscal acumulado deve ser transferido no período em que foi apurado, vedando, desta forma, que seja aproveitado em períodos de apuração subsequentes.

Ressalta que o "crédito" fiscal é decorrente de operações de entradas de mercadorias tributadas; O "saldo" é o resultado da operação aritmética entre os valores de crédito e débito gerados em um determinado período de apuração, que pode ser credor ou devedor; por fim, a "acumulação" é

uma decorrência da concretização fática de situações especiais previstas em lei, que impedem sejam os créditos fiscais absorvidos pelos débitos, gerados ou não, em um determinado período de apuração, decorrente das operações normais praticadas pelo contribuinte.

Entende que o demonstrativo de cálculo apresentado, referente ao mês de agosto de 2014, reflete bem o que foi afirmado. Seguindo o quanto disposto na Cláusula Sétima do Parecer GECOT nº 5.398/2004, ao acrescentar o valor exigido pela letra "b" do citado dispositivo, simplesmente fez suas próprias regras, alocando o valor que bem quis (R\$ 500,79), e não o que foi estabelecido pelo Parecer. Este deveria ser de R\$ 5.311.944,67, correspondente ao total de débitos escriturados no período de apuração, ficando claro, com isto, que o saldo credor passível de transferência apurado pela Autuada, nos termos da letra "c" do parecer GECOT (no valor de R\$ 3.319.181,41), é completamente fantasioso, desconectado com a realidade, já que o saldo correto deveria ser de R\$ 1.992.262,47, devedor.

Quanto à alegação defensiva de que teria havido alteração de critério jurídico aplicado em operação fiscal anterior, que culminou com a lavratura do Auto de infração n. 233038.0004/13-7 de 2013, diz fazer outro aparte. Informa que o auto de Infração referido foi lavrado por outro preposto fiscal e correspondeu a outro período fiscalizado, de 2008 a 2012, segundo informou a Autuada. Alega que o período objeto da ação fiscal, que culminou com a lavratura do presente auto de infração, abrangeu apenas os exercícios de 2013 e 2014. Logo, não foi realizada nesta última ação fiscal, qualquer análise a respeito da regularidade fiscal da autuada referente ao período de 2008 a 2012. Desta forma, frisa que não se mostra possível comprovar neste momento, que o lançamento anterior realmente tomou interpretação diversa da que agora é abraçada como base para a atuação.

Registra que o que se pode afirmar, é que se houve a interpretação diversa do que agora se apresenta, e tendo por base que esta última é a correta, a lavratura de auto de infração anterior não infirma o disposto na legislação tributária aplicável. Mesmo que se entenda que o ato administrativo do lançamento seja considerado genericamente, como legislação tributária, em nenhuma hipótese esta pode se sobrepor à própria lei que rege a matéria, muito menos a um Decreto, já que hierarquicamente inferior a ambos os diplomas normativos.

Ressalta que a invocação dos artigos 146 e 149 do CTN, que dispõem sobre as formas de alteração do lançamento são inaplicáveis, já que o lançamento atual não se confunde com o lançamento anteriormente efetuado; não há, portanto, alteração nenhuma de lançamento, mas um novo lançamento, só que supostamente baseado em interpretação diversa, pelo que alegou a Autuada, pois que foi aplicada a interpretação que se entendeu correta diante dos fatos verificados na correspondente ação fiscal.

Discorre a respeito das alegações defensivas referentes à Parte II da Infração em comento que diz respeito ao fato de a Autuada ter considerado o débito do ICMS incidente nas operações de saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, como parcela incentivada, nos termos do benefício fiscal DESENVOLVE.

Destaca que o impugnante, em nenhum momento, nega a ocorrência dos fatos apontados no lançamento. Limita-se a discordar mais uma vez, da interpretação da norma tributária aplicável dada pelo preposto autuante para embasar o lançamento. Defende que o Programa DESENVOLVE teria feito referência a "operações próprias", e que a venda de mercadorias de terceiros faria parte dessas operações, fazendo jus ao benefício fiscal em comento.

Entende que nem a própria Autuada acredita nesta tese. Tanto que os demonstrativos de cálculo da parcela de ICMS deferida, por ela própria efetuados, demonstram claramente que a mesma conhecia o comando legal, ao excluir da parcela de ICMS incentivado os débitos das operações de saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, operações estas identificadas mediante a atribuição dos CFOPs 5102, 5403, 6102, 6152, 6402, entre outros, tanto nos respectivos documentos fiscais, quanto na sua escrita fiscal digital - EFD.

Informa que o que ocorreu, na realidade, foi que a Autuada informou o CFOP errado em algumas operações de saídas de mercadorias tributadas, atribuindo a operações de revenda de mercadorias de terceiros, CFOPs de operações de venda de mercadorias por ela industrializadas. Desta forma, o débito do ICMS decorrente de tais operações que deveriam ter sido excluídas como parcela não-incentivada, foram tidos como parcela incentivada, tendo a Autuada diferido irregularmente 90% do imposto correspondente.

Repete que o programa DESENVOLVE tem nítido escopo de desenvolver a atividade industrial no Estado, e não a atividade meramente comercial de compra e venda de mercadorias. Este entendimento encontra-se totalmente pacificado na esfera administrativa do Estado, mesmo na sua esfera julgadora, e que não resta mais a menor dúvida quanto a isto.

Reconhece ter havido um equívoco ao calcular o débito não incentivado cujas saídas subsequentes envolveram a mesma mercadoria, com origem tanto na aquisição de terceiros quanto de produção própria. No entanto, salienta que este fato, já devidamente comprovado e reconhecido na Informação Fiscal, teve como consequência a alteração nos valores lançados, conforme restou demonstrado nos novos ANEXOS 02A, 02B, 03A e 03B, acostados à Informação Fiscal.

Quanto a alegação da Autuada de ter ocorrido "excesso de autuação", com pedido de que sejam excluídos dos valores lançados, a correção monetária, os acréscimos moratórios e a própria multa, baseando-se em quatro supostos motivos que descreve, comenta o que segue.

O primeiro motivo está lastreado no fato de ter havido a lavratura de Auto de Infração anterior, que teria abordado a mesma matéria e utilizado critério jurídico oposto ao que foi utilizado no presente lançamento. Observa que a Autuada alega que seguiu a orientação emanada daquela ação fiscal, e não poderia ser punida por isso.

Entende que tal pedido pode ser deferido em parte. Explica que se o preposto autuante anterior deu interpretação jurídica diversa, mesmo que equivocadamente, este entendimento pode ser considerado como emanado da Administração, tal qual a resposta dada a uma consulta formalmente formulada por qualquer contribuinte ao órgão administrativo competente. Entretanto, mesmo que se reconheça a tese defensiva, não há como se dispensar a correção monetária na hipótese, já que esta representa apenas uma atualização do poder de compra da moeda, e não uma elevação de valor propriamente dita. Porém, diz considerar razoável afastar-se a imposição de multa e acréscimo monetário, apenas de parte do débito apurado, cuja origem assenta-se nas transferências de ICMS à FORD, e não a totalidade do débito apurado em cada fato gerador levantado.

No segundo pedido, a defesa se refere ao erro de cálculo contido na Parte II da Infração. Afirma que tal erro foi constatado e os valores de débito lançados corrigidos, conforme exposto anteriormente na Informação Fiscal e cujos cálculos analíticos encontram-se acostados ao PAF na forma de novos demonstrativos, também já referidos na informação fiscal.

A terceira questão suscitada, diz respeito a uma suposta ausência de tipicidade na capitulação da multa aplicada (art. 42, II, "f"). Isto porque, o texto legal faz referência a "qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo".

Neste caso, afirma que não há qualquer impropriedade no texto legal. Esclarece que seria impossível operacionalmente enumerar à exaustão, todas as hipóteses de infração a legislação tributária. Informa que o que faz a lei é elencar aquelas que são mais representativas e relevantes para diversos aspectos e, por exclusão, referendar todas as outras hipóteses de transgressão à norma tributária.

Observa que o que argui a Autuada não se sustenta, mesmo porque a infração e sua capitulação encontram-se perfeitamente caracterizadas, não se enquadrando em nenhuma hipótese especial elencada pela lei, recaindo sobre a capitulação geral, por exclusão. Nota que esta generalidade,

por si só, não representa afronta à ampla defesa, muito menos impõe qualquer prejuízo a Autuada, na medida em que este se defende dos fatos, e não da sua capitulação legal.

Por fim, sustenta a Autuada que a multa aplicada, de 60% sobre o valor do imposto, constitui afronta ao princípio do não-confisco, insculpido no arts. 5º e 243, da Constituição Federal. Argumenta que tal abordagem remete a uma análise de validade do texto legal em cotejo com a lei Maior, o que foge à competência da Administração a sua apreciação.

Conclui que as considerações prestadas pela Autuada mostram-se incapazes de ilidir por completo a autuação. Solicita a esta Junta de Julgamento Fiscal que acate em parte os lançamentos de ofício efetuados, julgando este Auto de Infração parcialmente procedente, nos termos expostos na informação fiscal, como afirmação da sempre desejada justiça.

O autuado tomou ciência dos termos da informação fiscal com os novos demonstrativos ajustados, fls. 550/551 e não se manifestou.

Consta às fls. 560/562 extrato do SIGAT/SICRED com o recolhimento dos valores reconhecidos pelo autuado.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla 2 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos. O Autuado reconheceu e pagou integralmente, os valores lançados atinentes à infração 01, e contestou integralmente a infração 02, portanto considero desde já, subsistente o item reconhecido, considerando que sobre o mesmo não existe lide a ser julgada e passo a examinar aquele que foi objeto de contestação.

O defendente suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o lançamento tributário consubstanciado na infração 02 é precário, considerando que a acusação fiscal é confusa e não garante certeza na identificação do real e determinante motivo que levou a Fiscalização a concluir pela irregularidade das transferências dos créditos que realizou.

Analisando os elementos que compõem esta infração, principalmente o teor das razões de defesa, vejo que ao contrário do alegado, não é o que se depreende de sua impugnação fiscal.

Observo que não houve a falta de motivação aduzida, na medida em que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. O Autuante descreveu detalhadamente os fatos que resultaram na infração, inclusive descrevendo de forma ampla as irregularidades constatadas, nas próprias folhas do Auto de Infração, conforme pode ser verificado nas fls.1 e 2. Neste item foram indicados e detalhados os dados e cálculos que compõem o lançamento fiscal, conforme planilhas demonstrativas contidas no CD entregue ao Autuado fls. 09/13, apontando as razões que levaram o Autuante a determinar o descumprimento da obrigação principal. A capitulação legal e a multa aplicada constante da infração são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, conforme consta no campo do "Enquadramento".

Rejeito, portanto, a nulidade suscitada, visto que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente do que está sendo acusado, tanto é assim, que em sua defesa apontou mês em que haveria inconsistência no cálculo elaborado pela fiscalização, levando o Autuado a realizar os devidos ajustes.

O defendente também arguiu a nulidade, argumentando que teria havido "precariedade" na lavratura do auto de infração, por suposta utilização de meio presuntivo na apuração da base de cálculo do imposto, embora a fiscalização tivesse a sua disposição seus livros e documentos fiscais e contábeis.

Da análise do levantamento fiscal que serviu de base para esta infração, considero que não há razão para prosperar essa tese defendida pelo impugnante. O Auto de Infração (fl.01), na descrição dos fatos, deixa claro, que para o cálculo de parte dos débitos, onde havia impossibilidade da coleta direta dos valores destacados no documento fiscal, em razão de

ocorrência de operações incentivadas e outras não incentivadas, foi utilizada a proporcionalidade entre as saídas incentivadas e o valor total das saídas.

Entendo que o critério de proporcionalidade utilizado pela fiscalização, conforme descrito detalhadamente no auto de infração, que considero correta, não pode ser caracterizado como meio presuntivo de apuração do imposto. Seria necessário e obrigatório que o impugnante identificasse em seus controles quais as efetivas operações realizadas que sofreram a transformação em seu estabelecimento (operações próprias), daqueles que foram adquiridas de terceiros para comercialização sem nenhuma modificação (ou seja, saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, não amparadas pelo benefício fiscal). Como isso não ocorreu, o autuante lançou mão do critério da proporcionalidade amplamente utilizado em diversos roteiros de Auditoria.

Ante as razões expostas, não acolho as preliminares de nulidades requeridas pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal. A autoridade administrativa constituiu o crédito tributário verificando e registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e, propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório. Não verifico dessa forma, qualquer dos pressupostos de nulidades elencados no art. 18 do RPAF/99.

Em relação à solicitação de diligência, cabe, de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar suas alegações, sendo inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Assim, no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Por outro lado, ajustes foram realizados pelo próprio autuante quando da informação fiscal, sobre distorção no cálculo do débito apurado, conforme apontado em sua defesa. Portanto, fica indeferido o pedido de diligência com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99.

No mérito, a infração 02 acusa o autuado de ter realizado recolhimento a menos 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. O Contribuinte diferiu parcela a maior do saldo devedor do imposto mensal, nos termos do benefício fiscal DESENVOLVE nos meses de maio de 2013 a dezembro de 2014.

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

Antes de adentrarmos propriamente, na apreciação das razões de defesa, entendo ser importante e oportuno, trazer à lume, informações do Autuante, a respeito de aspectos pertinentes ao

Autuado, ao lançamento, a legislação aplicável e a matéria tributável, que melhor esclarecem pontos controvertidos deste processo.

A Pirelli Pneus S/A, empresa autuada, é fabricante de pneumáticos, câmaras de ar e protetores para veículos autopropulsados. Fornece parte dos produtos que fabrica à montadora de veículos Ford Motor Company Brasil Ltda ("FORD"), empresa beneficiária do Programa PROAUTO (Lei Estadual nº 7.537/99). Nestas circunstâncias, é beneficiária de Regime Especial deferido nos termos do Parecer Final GECOT nº 5398/2004 exarado em 14/07/2004, o que lhe autoriza a transferência de créditos às empresas beneficiárias do PROAUTO, na proporção das respectivas saídas com diferimento.

O benefício fiscal trazido por este programa (Lei n. 7.980/01 e Decreto n. 8.205/2002) tem o nítido escopo de fomentar o desenvolvimento da atividade industrial no estado da Bahia. Tanto é assim, que nenhuma atividade estritamente comercial foi abrangida. Da mesma forma, as atividades estritamente comerciais praticadas por um beneficiário, atinentes a revenda de mercadorias de terceiros, como corolário do objetivo apontado, não são contempladas pela legislação atinente à matéria.

Este entendimento está hoje completamente pacificado na esfera da Administração Tributária do estado da Bahia, inclusive tendo sido editada uma Instrução Normativa (n. 27/2009) que elenca claramente quais operações estão enquadradas, ou não, no benefício fiscal. Isto para fins de obtenção do valor do imposto a ter seu recolhimento diferido, num processo de adições e subtrações, das parcelas ditas "não-incentivadas".

Como beneficiária do regime fiscal denominado PROAUTO, dentre outras disposições, na condição de fornecedora da FORD possui autorização para: a) diferir o pagamento do ICMS nas operações de venda de insumos à montadoras de veículos instaladas no Estado; e b) transferir mensalmente à montadora os créditos fiscais acumulados de ICMS relativos a aquisições de insumos e mercadorias pela fornecedora, na proporção insumo adquirido/produto vendido. A autorização para transferência de crédito se revela em um benefício concedido pelo estado da Bahia, com objetivos claros e definidos.

Como muitas fornecedoras de insumos seriam instaladas no Estado para transacionar quase que exclusivamente com a montadora de veículos, em implantação, e como as operações de vendas não seriam tributadas (alcançadas pelo diferimento do imposto), todos os créditos de ICMS originados de compras de insumos tributados pelas fornecedoras, acabariam por não ser utilizados em suas operações próprias, acumulando-se periódica e indefinidamente. Caso este crédito fiscal acumulado recaísse na regra geral de utilização prevista na legislação tributária existente até então, seria um enorme desestímulo às empresas que viriam a se instalar, já que, como sabido, a utilização de créditos fiscais acumulados pela regra geral depende de autorização do Estado para emissão do Certificado de Crédito correspondente, na maioria das vezes, em processo complexo e demorado.

Sabendo que a acumulação de crédito seria praticamente certa, a Administração estadual introduziu no seu ordenamento a facilidade para a transferência de tais créditos, de forma quase que automática, porém, direcionando esses créditos apenas às montadoras de veículos, na relação insumo/produto e dentro de cada período de apuração. Proibiu-se, assim, que o crédito fiscal acumulado fosse levado adiante, para utilização em outros períodos de apuração subsequentes. E ainda mais, condicionou-se o benefício à assinatura de Termo de Acordo entre o estado da Bahia e o fornecedor de insumos a montadoras, onde seria explicitada a forma de cálculo da parcela de crédito transferível.

A autuada, como fornecedora de insumos à montadora FORD, assinou o citado Termo de Acordo com o Estado, e é onde está prescrito como deve se dar a transferência de crédito, seus requisitos e forma de cálculo, tudo nos termos do Parecer GECOT nº. 5398/2004, exarado no Processo n. 078947/2004-2.

No entanto, merece destaque uma peculiaridade em relação a Autuada, quando comparado à situação fática geral que se imaginou na elaboração da legislação pertinente ao benefício fiscal

do PROAUTO. A Pirelli Pneus já estava instalada previamente ao surgimento do benefício em comento e não veio ao Estado para ser fornecedora exclusiva da montadora de veículo. Desta forma, este contribuinte realizava, e ainda realiza operações de venda normalmente a outras empresas, na maior parte delas operações tributadas, fazendo com que haja reiterados saldos devedores mensais do ICMS. Desta maneira, não foi verificado no período fiscalizado, (exercícios de 2013 e 2014), um único mês em que tenha restado saldo credor do imposto, registre-se, resultado de todo o complexo de operações efetuadas pela autuada, e não somente em relação às operações com a FORD.

O Autuante esclareceu que a infração 2 é única. Informou que na descrição dos fatos, a dividiu em parte I e II, e elaborou demonstrativos Anexos IA / IB e 2A/2B, visando tornar mais claros os fundamentos da autuação, em respeito ao princípio da ampla defesa. Explicou que o débito apurado foi decorrente de duas situações fáticas diferentes. A primeira, devido a transferência irregular de créditos para a FORD; a segunda, por ter a autuada incluído no cálculo da parcela a ser diferida, nos termos do programa DESENVOLVE, operações de saídas de mercadorias adquiridas anteriormente de terceiros (parcela não-incentivada), como se fossem de produção própria (parcela incentivada).

Acrescentou que em relação a esta segunda situação fática, foram apuradas duas outras distintas: uma primeira, diz respeito às operações com mercadorias exclusivamente de terceiros (ANEXOS 01A e 01B), a outra situação apurada diz respeito a operações de saídas de mercadorias, que tanto foram adquiridas de terceiros, como também foram produzidas no estabelecimento industrial da Autuada (ANEXOS 02A e 02B). Comum a ambas, é que as saídas se deram todas, como se integrassem a parcela incentivada.

O defendente alegou que não teria identificado o real e determinante motivo para a Fiscalização concluir pela irregularidade da transferência de créditos à FORD, visto que teria seguido os termos do Regime Especial do Parecer Final GECOT nº 5398/2004.

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que a controvérsia reside no fato de que o defendente entende que a existência de saldo credor seria irrelevante para a apuração da parcela de crédito transferível, e que o crédito fiscal acumulado passível de transferência, seria aquele originado da proporção insumo/produto, tendo como condicionante, apenas a realização de vendas de insumos a montadora de veículos sob o regime de diferimento.

Por sua vez, o preposto do Fisco frisou que outra condicionante fundamental desconsiderada pelo defendente é a obediência às regras do Termo de Acordo celebrado pelo autuado, no que diz respeito à forma de cálculo do ICMS transferível, que deve estar em conformidade com a Cláusula Sétima do mencionado Parecer. Chamou a atenção para o disposto na alínea "c", combinado com as alíneas "a" e "b", visto que não foram devidamente observadas pelo autuado, gerando as distorções detectadas e alvo de autuação pela Fiscalização.

Ante a importância da Cláusula Sétima do Parecer GECOT nº. 5398/2004, que entendo ser fundamental para o deslinde da questão, peço licença para transcrevê-la, *in verbis*:

(. . .)

Cláusula Sétima - A fornecedora direta, remetente dos créditos, elaborará, no último dia de cada mês, e deixará à disposição da fiscalização no livro Registro de Apuração, logo após o seu encerramento, demonstrativo que contenha, no mínimo, os seguintes valores:

- a) os créditos escriturados no respectivo período de apuração;*
- b) os débitos escriturados acaso ocorridos no respectivo período de apuração;*
- c) o saldo credor resultante que será obtido do total da letra "a" subtraído o total da letra "b";*
- d) o valor total das operações de saídas ocorridas no período;*

- e) o valor total das operações de saídas com diferimento do ICMS com destino à Anuente;*
- f) o coeficiente a ser aplicado sobre os créditos, resultado da relação proporcional entre os totais das letras "e" e "d" acima;*
- g) o valor do crédito acumulado passível de transferência, que será o resultado da multiplicação do coeficiente obtido na letra "f" sobre o saldo credor obtido na letra "c";*

Da simples leitura do dispositivo transcrito, conclui-se não haver a menor dúvida de que, para que exista crédito acumulado transferível em função do benefício fiscal atribuído à autuada, alínea "g", é imprescindível que sua escrituração fiscal registre o saldo credor estampado na alínea "c". Neste caso, é sobre este valor que será aplicado o coeficiente descrito na alínea "f", resultando na parcela a ser transferida para a empresa "FORD".

Analizando os demonstrativos que sustentam a infração em comento, vejo que o autuado se equivoca na interpretação das regras estabelecidas no Parecer GECOT, ao manifestar entendimento de que, para que haja transferência de créditos à FORD, seria necessário e suficiente, apenas a ocorrência de operação de vendas incentivadas pelo PROAUTO à empresa automobilística e que a autorização da transferência dos créditos prescinde da existência de saldo credor acumulado. Podemos constatar que o valor do crédito acumulado passível de transferência, expresso na alínea "g" só existirá, se ocorrer o saldo credor corretamente calculado, nos termos da letra "c" da Cláusula Sétima do multicitado Parecer GECOT.

Dessa forma, acolho as conclusões do autuante, de que as transferências de crédito levadas a efeito pelo contribuinte foram irregulares, visto que, a apuração do imposto não foi realizada em conformidade com os procedimentos descritos no Parecer GECOT nº. 5398/2004, considerando que o autuado em nenhum momento da apuração, no período fiscalizado, teve saldo credor gerado por suas operações. Entendo que a existência de saldo credor, como previsto na norma tributária é condição essencial para que a autuada, beneficiária do PROAUTO, possa transferir créditos do ICMS para a montadora de veículos.

O defendente alegou que esta infração deveria ser cancelada, visto que teria havido mudança de critérios jurídicos adotados pelo Estado da Bahia em fiscalizações passadas, considerando que foi lavrado o auto de infração nº 233038.0004/13-7, sobre a mesma matéria, no período de janeiro de 2008 a março de 2012, sob o fundamento de que não teria realizado a transferência da totalidade dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de insumos para a produção dos pneus comercializados à FORD. Argumentou que na autuação em análise, em posicionamento oposto, a SEFAZ/BA o autuou, por ter adotado tal procedimento, entendido à época como correto.

Observo que a metodologia utilizada pelo autuante no presente auto de infração, para aferir os valores devidos a título de ICMS, está em consonância com a Lei 7014/96, e especificamente, com as regras discriminadas em detalhe, no Parecer Final GECOT 5398/2004, sobre os procedimentos relacionados a regularidade das transferências de créditos do ICMS para empresas do PROAUTO. Divirjo, portanto, da alegação defensiva de oposição interpretativa entre aquele auto de infração e o lançamento de ofício em comento. Ao contrário, de uma simples leitura da acusação fiscal no auto de infração nº 233038.0004/13-7, constata-se que o motivo determinante para a autuação naquele processo, foi a violação pelo autuado, das regras estampadas na Cláusula Sétima do multicitado Parecer GECOT, para o cálculo da parcela do crédito fiscal de ICMS transferível para a FORD. Logo, é idêntica a fundamentação legal nos dois processos. Observo que podem ter ocorrido diferentes metodologias para elaboração do levantamento fiscal, entretanto, tal fato, não se mostra possível de ser comprovado nesta fase processual, considerando que o auto de infração anterior, não está sendo objeto de apreciação.

Nessa trilha, registro que não existe neste PAF, elementos a comprovar de forma inequívoca, que houve interpretação antecedente diversa da que agora se apresenta, e tendo por base que esta última, encontra-se correta e em absoluta conformidade com a multicitada legislação aplicável à matéria, a lavratura de auto de infração anterior, com suposto critério jurídico diverso, não invalida o disposto na legislação tributária ora aplicada. Nesse caso, concluo que o critério

jurídico utilizado na interpretação da legislação posta, aplicável ao caso concreto, não foi alterado.

O defendente alegou que houve equivocada interpretação por parte da fiscalização em relação às operações que estariam amparadas pelo benefício fiscal DESENVOLVE. Disse que o autuante partiu da premissa indevida, de que o referido benefício fiscal se aplicaria somente, às operações de saída de mercadorias de fabricação própria do estabelecimento. Acrescentou que um eventual erro no apontamento do CFOP de saída de mercadorias de fabricação próprias, nas notas fiscais que representaram a saída de mercadorias adquiridas de terceiros, seria irrelevante para fins de determinação da parcela incentivada do ICMS no âmbito do PROAUTO, tendo em vista, que as duas operações devem ser consideradas como “operações próprias” por ela realizadas. Aduziu também, que a Fiscalização estaria confundindo realização de “operações próprias” com “fabricação própria”, considerando que existiram operações interestaduais de seu próprio estabelecimento (filiais). Em síntese, disse que erro na aposição do CFOP, seria irrelevante, pois, tanto a saída de mercadorias de fabricação própria, quanto a saída de mercadorias adquiridas de terceiros são consideradas “operações próprias” e, portanto, igualmente incentivadas.

Esta alegação defensiva não se sustenta, uma vez que carece de amparo legal. O art. 3º, do Decreto nº 8.205/2002 que regulamentou o Programa DESENVOLVE, anota que o benefício fiscal de dilação do prazo para pagamento de até 90% do saldo devedor do ICMS está relacionado às operações próprias do contribuinte beneficiado. Entendo que o sujeito passivo violou esse dispositivo legal, visto que operações de saída de mercadorias adquiridas de terceiros não se enquadram no conceito de “operações próprias” para fins de fruição dos benefícios fiscais do DESENVOLVE.

No caso em concreto, entendo que o direito assiste ao Fisco do Estado da Bahia. A regra que rege as transferências de créditos fiscais, no micro sistema do Programa DESENVOLVE é específica e não se confunde com a transferência de saldos credores do artigo 306 (RICMS BA/12), entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Com efeito, assim como entendeu o Auditor Fiscal, conforme previsto em norma específica do regime jurídico de apuração do incentivo DESENVOLVE, os créditos admitidos devem estar corretamente vinculados ao projeto, para que sejam considerados passíveis de transferências integralmente nos termos do benefício fiscal.

O impugnante se insurgiu contra o fato do autuante não haver excluído do cálculo do incentivo, o valor das entradas das mercadorias recebidas e que haviam sido objeto de revenda. Concorro com o procedimento adotado pela fiscalização, considerando não haver nos autos nenhuma base de segurança para possibilitar a certeza de que as saídas compostas ao mesmo tempo por operações próprias e operações de mercadorias de terceiros (revenda), quais seriam aquelas amparadas pelo benefício fiscal do diferimento.

Reitero que o Programa Desenvolve se reporta à dilação do prazo de pagamento do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em função dos investimentos previstos no projeto incentivado, buscando o fomento à atividade industrial, sendo o seu objetivo garantir ao interessado o direito de financiar uma parte do saldo devedor verificado em cada período de apuração, obrigando-se a recolher o saldo restante à vista. Restou claro que o contribuinte utilizou indevidamente o benefício, uma vez que, conforme dito anteriormente, as peças anexadas aos autos demonstram de maneira insofismável a prática irregular da inclusão de operações não previstas no multicitado programa como contempladas pelo benefício.

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

O impugnante alegou ter identificado a existência de erro para mais, no cálculo em relação à Parte II da Infração 02, apontando que tal fato teria ocorrido devido a apuração presumida realizada pelo autuante, para calcular o débito de ICMS em relação às saídas que, segundo o fiscal, não poderiam ter sido amparadas pelo DESENVOLVE. Apontou inconsistências correlatas ao mês de agosto de 2013 e ao mês de junho de 2014.

Sobre esta alegação, o autuante esclareceu exaustivamente, que o levantamento fiscal na infração 02 por conter situações fáticas diferentes, no que diz respeito às operações de revenda, com mercadorias exclusivamente adquiridas de terceiros (cujo débito é não-incentivado), restou evidenciado nos demonstrativos ANEXO 01A e 01B, a identificação do fato gerador é igual ao imposto destacado nos documentos fiscais de saídas. Quanto às operações que envolviam saídas de mercadorias originadas de vendas de terceiros e de fabricação própria, o Fisco se valeu do método da proporcionalidade para calcular a parcela não-incentivada do ICMS, consubstanciada nas operações de revenda. Neste caso, o débito do imposto foi apurado, levando em conta a proporcionalidade existente, entre a quantidade de mercadorias adquiridas de terceiros e a quantidade total de mercadorias saídas em cada período de apuração.

Na própria informação fiscal, o autuante explicou ter identificado a ocorrência de equívoco no cálculo de proporcionalidade realizado para o mês de agosto, tanto em relação ao exercício de 2013 (apontado pelo Autuado), quanto em agosto de 2014, ambos com o produto de código 175/65R14 82T P4cint (K1). Não identificou inconsistências relativamente ao mês de junho de 2014. Realizou os ajustes necessários e refeitos os cálculos, o débito não-incentivado nestas operações, passaram de R\$ 84.399,29 para R\$75.395,94 em agosto de 2013; de R\$ 37.321,44 para R\$ 62.736,27 em setembro de 2013; de R\$22.557,00 para R\$ 20.267,20, em agosto de 2014 e de R\$ 38.673,79 para R\$40.924,78, em setembro de 2014.

Destaco que o defendente recebeu os novos demonstrativos ajustados fl.550/551 e sobre eles não se pronunciou. Considerando que nesta parte da infração, para as ocorrências de setembro de 2013 e setembro de 2014, os valores apurados aumentaram e como não é possível a majoração de tributo, posteriormente ao lançamento, represento a autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, a fim de exigir a parcela do imposto não exigido no Auto de Infração em exame, visando salvaguardar os interesses da Fazenda Pública Estadual, com fulcro no art. 156 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Dessa forma, acolho os novos demonstrativos, ANEXO 02A, 02B, 03A e 03B, acostados a informação fiscal, para os meses de agosto 2013 e 2014, que foram retificados e que passaram de R\$1.340.003,75, para R\$1.331.900,73, em agosto de 2013, e de R\$819.356,54, para R\$ 817.295,72, em agosto de 2014. Concluo que a infração 02 é parcialmente subsistente, remanescendo o valor de R\$18.732.588,09.

O impugnante aduziu que este órgão administrativo de julgamento deve reconhecer a necessidade de relevação das multas e da exclusão de qualquer acréscimo decorrente da mora, caso prevaleça o reconhecimento de que nenhuma penalidade poderia ter sido aplicada pelo auto de infração em análise, visto que teria seguido regras que foram reforçadas com a lavratura do auto de infração nº 233038.0004/13-7 em 30/09/2013.

Conforme destacado a este respeito, quando da apreciação da preliminar de nulidade arguida, não se fazem presentes neste PAF, os necessários elementos de prova, de que a interpretação dada aos fatos que determinaram a autuação ora em análise resultou em mudança de critério jurídico adotado anteriormente pela fiscalização. Neste caso, deixo de acolher pleito do defendente pela exclusão da multa, correção monetária e dos acréscimos moratórios.

O defendente alegou que o Agente Fiscal capitulou a penalidade aplicada fazendo referência ao artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 o que revelaria uma generalidade em relação à hipótese de aplicação da referida norma punitiva, sendo evidente a ausência de tipicidade.

Discordo da tese do autuado. Observo que a referida penalidade encontra-se expressa na Lei 7014/96. É evidente que o legislador não poderia prever todas as hipóteses de infração à legislação tributária. Saliento que foi exatamente na hipótese descrita no citado dispositivo legal que o Auditor fiscal enquadró o defendente, com a finalidade de atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação principal. Portanto, afasto a alegação de ausência de tipicidade, no que tange a multa aplicada.

Em relação a alegação da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

O autuado solicitou que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam encaminhadas aos seus advogados, Srs. Raquel Cristina Ribeiro Novais, Daniella Zagari Gonçalves e Marco Antônio Gomes Behrndt, inscritos respectivamente na OAB/SP nºs 76.649, 116.343 e 173.362, todos com endereço na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, CEP 01451-000, São Paulo – SP. Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0001/16-4** lavrado contra **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.541.581,20**, acrescido das multas de 60%, previstas no inciso II, alínea "f" e inciso VII, alínea "a" do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR