

A. I. Nº - 269205.3000/16-2
AUTUADA - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
AUTUANTE - JANMES BARBOSA DA SILVA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.07.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0103-05/17

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. O contribuinte ao calcular mensalmente o Saldo Devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, além de expurgar os valores de débito e crédito de ICMS referentes às operações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa, expurgou também valores de créditos de ICMS referentes às operações de entradas recebidas a título de consignação industrial de insumos (*statex/negro de fumo; buna/elastômetro e Bekaert/cordas metálicas*), consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa (produção de pneumáticos), bem como os valores de crédito de ICMS referentes às compras de combustíveis também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa. Erro na apuração do imposto não incentivado em contrariedade às normas que regem o benefício fiscal (Lei nº 7.980/2001, Decreto nº 8.205/2002 e Instrução Normativa nº 27/09). Mantido o lançamento de ofício. Afastada a preliminar de nulidade do lançamento de ofício. Indeferido pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/06/2016 para exigir ICMS no valor principal de R\$15.391.009,16, contendo a seguinte imputação:

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

O contribuinte foi notificado do lançamento em 04/07/16 e ingressou com defesa administrativa,

protocolada em 02/09/16 e subscrita por advogados com procuração nos autos, conforme instrumentos juntados às fls. 117 a 121.

Na peça de defesa, juntada às fls. 93 a 111, foi inicialmente destacada a tempestividade da impugnação administrativa e o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário reclamado, passou a fazer considerações em torno dos fatos que motivaram a autuação.

Pontuou que o Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/2001, instituiu o PROGRAMA DESENVOLVE, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02, que consiste numa política de incentivo à indústria que objetiva fomentar o desenvolvimento econômico e social deste Estado, por meio do aumento/geração de emprego e renda a partir do crescimento/investimento de plantas industriais, mediante concessões de benefícios fiscais.

Que os benefícios fiscais previstos no DESENVOLVE são o diferimento do ICMS nas importações e aquisições de bens destinados ao ativo fixo, bem como de insumos, para o momento da saída dos produtos resultantes de sua industrialização e, ainda, dilação do prazo para o pagamento, em 72 meses, de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS nas operações próprias, gerado em razão dos investimentos, a ser calculado com base nas disposições da IN-SAT nº 27/2009.

Em seguida esclareceu que a empresa autuada, situada no município de Camaçari/BA, que se dedica, dentre outras atividades, a fabricação, comércio, importação, exportação, montagem e distribuição de pneus e outros produtos automotivos, por meio de Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 53/2011 (**Doc. 03 – fls. 137/138**), foi habilitada no DESENVOLVE, passando a fruir das referidas benesses fiscais, vez que atendia a todos os requisitos estabelecidos previamente no Acordo de Intenções (**Doc. 04 – fls. 140 a 158**) firmado com o Estado da Bahia e o Município de Camaçari.

Quanto à exigência fiscal declarou que os valores lançados se referem a ICMS da parcela não incentivada, supostamente recolhido a menor, no período de 06/2014 até 12/2015, em razão de expurgo do crédito das operações com CFOP 1653 e CFOP 2917.

Suscitou a nulidade do Auto de Infração com o argumento de que o mesmo foi pautado em fundamentação legal genérica, apontando suposto erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS para Desenvolve sem apontar a IN-SAT nº 27/2009 que estabelece a fórmula para esse cálculo, o que consubstanciaria ausência de certeza do AI e erro na sua motivação. Discorreu que o trabalho da fiscalização que culminou na lavratura do presente AI foi realizado de forma superficial e precária, pois, não houve expurgo de crédito de ICMS decorrente de entradas de produtos e insumos consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados, em desconformidade com a norma de regência.

Que da leitura da acusação fiscal depreende-se que a DEFENDENTE teria “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do compute do Saldo Devedor do ICMS para DESENVOLVE, créditos de ICMS de produtos consumidos no seu processo produtivo.

Todavia, reitera o argumento de que a fundamentação legal para lavratura do AI é genérica, vez que apenas trata da falta de recolhimento do ICMS não apontando a norma que estabeleceria a metodologia de cálculo que, hipoteticamente, a DEFENDENTE não teria observado de forma que a autoridade fiscal deixou de externar a motivação da sua acusação.

Ressaltou que no direito tributário vige o princípio da estrita legalidade, que implica no dever de o contribuinte, bem como de o ente político competente para instituir e exigir tributo, observar o quanto consignado na norma de regência, conforme art. 5º, II e art. 150, I da CF/88 c/c art. 97 do CTN. Nesse contexto, considerando que se trata de acusação fiscal que aponta erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE seria imprescindível, para a defesa, a indicação da norma que dispõe sobre a sistemática de cálculo a ser adotada pelo contribuinte na

apuração desse saldo, tida, por violada.

Afirma em seguida que a referida sistemática consiste em ajustes sobre o saldo devedor, a serem realizados no final do período de apuração, **expurgando valores de débitos e créditos de operações não vinculadas aos investimentos constantes no projeto aprovado no bojo do DESENVOLVE**, nos termos da IN-SAT nº 27/09.

Destacou que a aludida IN-SAT nº 27/09 expressamente indica quais débitos e créditos devem ser ajustados no cômputo do saldo devedor de ICMS para o DESENVOLVE, com base na seguinte fórmula:

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

Assim, os **débitos de produtos não vinculados** ao processo produtivo (objeto do projeto aprovado no momento da habilitação no DESENVOLVE), **indicados no item 2.1**, bem como os **créditos das aquisições/entradas não vinculadas**, apontadas **no item 2.2** devem ser expurgados ou excluídos do saldo devedor.

Disse ter sido este o procedimento adotado pela defendente, pois adicionou no cômputo do Saldo Devedor do ICMS os créditos das aquisições de combustíveis, por exemplo, de gás natural sob CFOP 1653 e de entradas em consignação sob CFOP 2917 (**Doc. 05 – fls. 160 a 219**), nos termos dos itens 2.2.20 e 2.2.21 da IN-SAT nº 27/09 e que esses créditos adicionados, foram estornados pelo autuante, conforme pode ser verificado no Anexo 9 do Auto de Infração (fl. 27) – “Apuração do Saldo Devedor Efetivo” - em conjunto com o Anexo 13 (fl. 53) – “Apuração do Saldo Devedor pelo contribuinte”.

Ponderou que o efeito de adicionar esses créditos ao Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE é o de anular o crédito tomado anteriormente, resultando na apuração de um montante devedor maior, vez que o crédito anterior diminuía o “*quantum*” devido, ao passo que, ao acrescê-lo no cálculo, o saldo devedor (não incentivado) aumenta na mesma proporção.

A título de exemplo citou os cálculos do Saldo Devedor de ICMS relacionados ao mês de junho/2014 no total de R\$6.571.174,56 (fl. 27) ao passo que a DEFENDENTE aferiu o total de R\$6.862.955,23 (fl. 53), ou seja, o Saldo Devedor apurado pela DEFENDENTE para o mesmo período é maior do que aquele indicado pela autoridade fiscal.

Entende, portanto, estar demonstrada a ilegalidade da acusação fiscal, pois o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas de CFOP 1653 e 2917 foi realizado conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/09, que considera essas operações como não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE.

Questiona a DEFENDENTE se o ilícito tributário que lhe é imputado decorreu (i) do fato de ter apurado Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE conforme a norma de regência declarando-se devedora de montante superior aquele indicado pela autoridade fiscal, efetivamente constitui ilícito tributário? Ou (ii) de mera discricionariedade administrativa que, em detrimento na norma, pretende antecipar o recolhimento do ICMS que ela mesma concedeu dilação de prazo? Afirmo que essas questões evidenciam a ausência de motivação do AI em referência, o que o tornaria nulo, nos termos do art. 18, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, art. 5º, II, 37 e art. 150, I da CF/88, art. 142 e art. 97 do CTN.

No mérito declarou que a referida cobrança também não deve prosperar, pois a autoridade fiscal não considerou que a adição dos créditos decorrentes das operações com CFOP 1653 e CFOP 2917 está expressamente prevista na IN-SAT nº 27/2009, o que revelaria por si só, a exatidão da apuração e inexistência de prejuízo ao erário.

Reafirmou que por meio de Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 53/2011 (**Doc. 03 – fls. 136/138**), foi habilitada no PROGRAMA DESENVOLVE, passando a fruir do diferimento do ICMS nas operações próprias para o momento da saída dos produtos de sua industrialização e dilação de prazo de 72 meses para pagamento de 90% do saldo devedor de ICMS apurado, nos termos da Lei nº 7.980/2001, c/c Decreto nº 8.205/02.

Que o Estado da Bahia considerando as especificidades da apuração do ICMS em razão dos benefícios fiscais decorrentes do DESENVOLVE, publicou a IN-SAT 27/09 por meio da qual definiu a sistemática de adições e exclusões a serem levadas a efeito na apuração do saldo devedor do ICMS para o DESENVOLVE, que deveria ser objeto de pagamento em até 72 meses.

Em suma, o A.I. foi lavrado considerando que a DEFENDENTE apurou o Saldo Devedor para o Desenvolve de forma equivocada, realizando pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada, vez que expurgou os créditos de ICMS do cômputo desse saldo nas aquisições de CFOP 1653 e CFOP 2917, conforme demonstrativos de fls. 27 e 53 dos autos. Isso porque, segundo a autoridade fiscal, essas aquisições/entradas seriam vinculadas ao processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo DESENVOLVE, de modo que os efeitos dos créditos fiscais não poderiam ser anulados pela adição do mesmo como fez a DEFENDENTE, o que resultou em maior Saldo Devedor do ICMS incentivado.

Consignou, todavia, que a parcela não incentivada do Saldo Devedor de ICMS a recolher é resultado da diferença entre esse saldo devedor total e a parcela incentivada para o DESENVOLVE, que corresponde aos 90% desse saldo. Quanto maior o Saldo Devedor incentivado menor será a parcela não incentivada.

Frisou que a autoridade fiscal considerou as aquisições/entradas sob o CFOP 1653 e 2917 na categoria de operações vinculadas ao benefício do DESENVOLVE, afastando o expurgo do crédito realizado pela DEFENDENTE, tornando maior a parcela não incentivada a pagar, de modo que os pagamentos realizados pela DEFENDENTE foram considerados insuficientes.

Entende a defesa, no entanto, que os referidos CFOPs foram classificados pelo próprio Estado da Bahia, por meio da IN-SAT nº 27/09, como NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO, o que se verifica nos itens 2.2.20 e 2.2.21, o que por si só evidenciaria o equívoco da interpretação realizada pelo Auditor Fiscal, configurando assim a ilegalidade da cobrança que estaria contrária à letra da referida norma.

A defesa declarou que seguindo o roteiro da IN 27/09, de acordo com a fórmula: $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, sendo o SDPI: saldo devedor passível de incentivo; SAM: saldo apurado no mês; DNVP: débitos fiscais não vinculados e CNVP: créditos fiscais não vinculados, seriam observados os seguintes procedimentos:

- (i) *É determinado, nos Itens 2.1 e 2.2 da IN, quais operações os débitos e créditos fiscais serão considerados não vinculados ao projeto DESENVOLVE;*
- (ii) *É determinado, no item 2.2.20, que as aquisições de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo ou não, exceto CFOP 1651, 2651 e 1658 e 2658, são consideradas como NÃO VINCULADAS;*
- (iii) *É determinado, no item 2.2.21, que as entradas de serviços CFOP 19900 e 2900, exceto 1.910.1911.2910 e 2911 quando os produtos estiverem vinculados, serão classificadas como NÃO VINCULADAS.*

Diante disso, a DEFENDENTE ao adquirir gás natural sob CFOP 1653 e realizar entradas sobre CFOP 2917, no período de Jun/2014 até Dez/2015, adicionou no cômputo do Saldo Devedor do ICMS para DESENVOLVE os créditos dessas operações, conforme demonstrativo do Anexo 13 (fl. 53), anulando o efeito do crédito anterior e, por consequência, apurou Saldo Devedor para DESENVOLVE muito maior do que aquele aferido pelo fiscal.

Repisando o exemplo do mês de junho de 2014, tirado do Anexo 9 do A.I., disse que a autoridade fiscal apurou Saldo Devedor de ICMS para DESENVOLVE para esse período mensal no total de R\$6.571.174,56 (fl. 27) ao passo que a DEFENDENTE aferiu o total de R\$6.862.955,23, conforme Anexo 13 (fl. 53), ou seja, o Saldo Devedor na sua apuração é maior do que aquele indicado pela autoridade fiscal. Ato contínuo, considerada a parcela de 90% para o DESENVOLVE, apurada no valor de R\$6.176.659,71 em face do Saldo Devedor total para o DESENVOLVE, aferiu-se a parcela não incentivada cujo pagamento deveria ser realizado no mês subsequente ao fato gerador. No caso em questão, a DEFENDENTE apurou parcela não incentivada para junho/2014 no total de R\$489.739,90 e o fiscal no valor de R\$752.342,51, cobrando, desta feita a diferença entre as duas parcelas, conforme tabela reproduzida à fl. 104.

Afirmou que essa mesma situação ocorreu em todos os demais períodos de apuração, o que pode ser confirmado nas memórias de cálculo anexas (**Doc. 06 – fls. 221 a 239**) apresentadas até Dez/2015, bem como na EFC – Recibo de Entrega da Escrituração Fiscal Digital (CD Anexo – fl. 241), apresentada tempestivamente à administração pública (**Doc. 07**).

Sustenta a defesa que o procedimento adotado pela empresa autuada está em consonância com a IN-SAT nº 27/09, por se tratar de norma de benefício fiscal, cuja interpretação deve ser literal, nos exatos termos do artigo 111 do CTN, não cabendo aumentar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da administração pública. Que o Estado da Bahia, através da referida norma, estabeleceu que as operações com CFOP 1653 e 2917 deveriam ser expurgadas do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, não cabendo, por via transversa exigir o pagamento imediato desse imposto em detrimento da moratória por ele mesmo concedida.

Transcreveu decisão do CONSEF que manteve cobrança de ICMS de contribuintes que não observaram os CFOPs indicados na I.N. conforme abaixo:

(...) Verifico que os valores das operações que remanescem no “Anexo III Demonstrativo de Apuração do Desenvolve”, fl. 797, foram obtidos da escrituração fiscal do autuado do livro RAICMS e correspondem exatamente aos itens previstos na IN 27/2009 (...) Logo, não há como prosperar a sua pretensão, haja vista que as operações constantes do novo demonstrativo elaborado pelo autuante correspondem exatamente aos CFOPs previstos na IN Nº 27/2009, e devem, efetivamente, compor a apuração do DNVP e do CNVP. Portanto, é descabida a alegação da defesa de que as operações arroladas no levantamento fiscal não entram no cálculo do Desenvolve. (...) (AI nº 281082.0024/12-0 CONSEF/BA 13/07/2016)

(...) Cabe acrescentar que as disposições contidas na referida Instrução Normativa 27/2009, já se encontravam previstas no art. 3º do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205/02. Dessa forma, não resta dúvida que os autuantes agiram acertadamente quando excluíram os valores não alcançados pelo Programa DESENVOLVE, inclusive utilizando os itens de CFOPs identificados na mencionada Instrução Normativa 27/2009, mantendo os valores que constam no Demonstrativo do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE (AI Nº 206830.0004/12-5 CONSEF/BA 17/09/2013)

Afirmou, em acréscimo, que no caso em exame, sequer há vestígio de dolo, fraude ou simulação de modo que a dilação do prazo para pagamento do ICMS, conforme DESENVOLVE, não tem motivação para ser afastada. Destacou, ainda, que o referido benefício fiscal somente seria afastado se descumprido algum requisito estabelecido no projeto aprovado para habilitação no referido programa, o que não ocorreu no presente caso, sendo factível o mero efeito temporal rejeitado pela autoridade fiscal.

Para a defesa, portanto, por onde quer que se analise o presente AI, falta-lhe motivo para subsistir, pois é nulo de pleno direito por não deixar clara a motivação e fundamentação para sua lavratura e, ainda, no mérito devido ao procedimento adotado pela DEFENDENTE estar de acordo com a norma de regência que não causa qualquer prejuízo ao erário, devendo ser integralmente cancelado o Auto de Infração.

Reiterou a tese da ausência de prejuízo ao Erário Estadual, isso porque o Saldo Devedor para Desenvolve (ICMS Incentivado) apurado é maior do que aquele apurado pela autoridade fiscal. Ressaltou que na mesma proporção que a parcela não incentivada diminuiu com o expurgo do crédito das mencionadas operações no cômputo do Saldo Devedor para o DESENVOLVE, há aumento deste, que será pago no prazo de 72 meses. Nesse sentido, o efeito da manutenção desses créditos implicaria SOMENTE EM PAGAMENTO IMEDIATO OU EM 72 MESES, o que pretende afastar, a Autoridade Fiscal com a lavratura do A.I. Sustenta, portanto, a inexistência de prejuízo para a Fazenda Pública, ocorrendo mera postergação do pagamento conforme a norma de regência que previu o benefício, de forma que estaria caracteriza a ausência de ilícito tributário.

Para a defesa houve no caso concreto afastamento da moratória por via oblíqua em detrimento da Resolução 153/2011 que habilitou a DEFENDENTE no PROGRAMA DESENVOLVE, que lhe permite pagamento do Saldo Devedor em até 72 meses, a ser calculado conforme a IN-SAT 27/09. Reiterou, no mérito, o pedido de cancelamento integral do Auto de Infração.

Subsidiariamente argumentou que a cobrança da multa de 60% do valor do tributo deve ser afastada pois não teria se verificado qualquer prejuízo ao erário, bem como pelo seu efeito desproporcional e confiscatório da penalidade. Que essa parcela do lançamento é totalmente descabida, violando normas de regência, bem como princípios e garantias constitucionais, ressaltando ainda que a autuada não agiu com dolo, fraude ou simulação, conforme foi destacado no relatório fiscal que lastreia o A.I., reconhecido pela autoridade fiscal ao enquadrar as infrações na Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. VII, alínea “a” e inc. II, alínea “f”, que trazem expressamente a ausência de dolo.

Sustenta, todavia, que as penalidades de 60% sobre o valor do imposto transcendem os limites da razoabilidade e proporcionalidade, carregando consigo efeitos confiscatórios, que são vedados pelo artigo 150, IV, da CF, conforme entendimento do E. STF, emanado em controle concentrado de constitucionalidade na ADIN 551-1/RJ. Consignou que a questão é tão relevante que, mais recentemente, o Excelso Pretório reconheceu a presença de repercussão geral da matéria abordada no RE n.º 640.452, acerca da constitucionalidade de multas isoladas fixadas entre 5% e 40% sobre o valor da operação.

Ponderou ainda que não obstante toda a documentação apresentada pela defesa, caso este E. CONSEF vislumbre a necessidade da apresentação de outros/novos documentos comprobatórios do direito alegado, a DEFENDENTE invoca as normas do processo administrativo fiscal, especialmente, o princípio da verdade material, requerendo autorização para a juntada de novos documentos e a realização de diligências eventualmente necessárias para confirmar a correta apuração realizada.

Ao finalizar a peça de defesa formulou os seguintes pedidos: **(i)** cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no Item 1 do AI, ou **(ii)** subsidiariamente, na remota hipótese de se considerar que a DEFENDENTE cometeu as infrações que lhe foram imputadas, sejam canceladas, ou, no mínimo, reduzidas as penalidades impostas em face de sua manifesta desproporcionalidade. Protestou, ainda, pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa, bem como requer, caso V. Sa. entenda necessário, seja determinada realização de diligências fiscais/perícias junto ao estabelecimento da DEFENDENTE, a fim de que seja constatada a veracidade de suas alegações.

Requeru também a intimação do seu patrono para a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente Impugnação.

Foi prestada informação fiscal em 20/10/2016, peça juntada às fls. 245 a 260 dos autos.

No tocante à arguição de nulidade do Auto de Infração o autuante transcreveu na peça informativa que determina o Art. 18, IV e § 1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal

– RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7629/1999:

Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Observou que em relação ao inciso IV do art. 18, que o presente Auto de Infração determina com segurança o Infrator, bem como está claro que o mesmo possui os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, seja por meio de sua descrição, seja por meio dos anexos 3 a 15 constantes do processo que demonstram os seguintes pontos quanto à quantificação do imposto reclamado:

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

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

II – AS NOTAS FISCAIS REFERENTES A COMPRA DE COMBUSTÍVEIS E ENTRADAS DE INSUMOS A TÍTULO DE CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL, CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO BENEFICIADO PELO PROGRAMA, CUJOS CRÉDITOS DE ICMS O CONTRIBUINTE EXPURGOU INDEVIDAMENTE DO CÁLCULO DA PARCELA DO SALDO DEVEDOR MENSAL DO ICMS A RECOLHER PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE:

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

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

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

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

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

Consignou que mesmo que se considere a ausência de referência à IN-SAT nº 27/2009 como sendo uma omissão verificada no presente Auto de Infração, a mesma não acarreta a sua nulidade, uma vez que é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Em relação aos argumentos apresentados pelo contribuinte quanto à sistemática de cálculo do valor do ICMS a ser beneficiado pelo DESENVOLVE, observou que o assunto é tratado na IN-SAT nº 27/2009.

Fez algumas considerações em torno da natureza da INSTRUÇÃO NORMATIVA. Que segundo o Código Tributário Nacional, em seu art. 96, a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Por sua vez o art. 100, inciso I, o CTN classifica como uma espécie de norma complementar os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, e segundo doutrina de tributaristas pátrios, entre eles Bernardo Ribeiro de Moraes: *"A lei nem sempre constitui o único meio das fontes formais (principais) do direito, constatando-se a existência de outras fontes, denominadas secundárias ou complementares. Tendo em vista o objetivo de norma jurídica - disciplinar direitos e obrigações ou a aplicação da lei -, costumam-se cognominar secundárias as normas que têm natureza instrumental em relação às primárias (normas que disciplinam direitos e obrigações). Assim, as normas primárias seriam as fornecidas pela lei (sentido genérico), pelos tratados e convenções internacionais e pelos decretos. As normas secundárias seriam as fornecidas pelos atos administrativos normativos, jurisprudência administrativa, pelo costumes administrativos e pelos convênios internos."*

Pontuou em acréscimo que de acordo com o administrativista Diógenes Gasparini, INSTRUÇÃO NORMATIVA é: *"a forma mediante a qual os superiores expedem normas gerais, de caráter interno, que prescrevem o modo de atuação dos subordinados em relação a certo serviço"*. Que *"Farta doutrina esclarece que os atos administrativos normativos são de observância obrigatória, desde que compatíveis com a legislação a que se destinem a complementar"*. Neste contexto, a INSTRUÇÃO NORMATIVA apresenta-se como um ato administrativo normativo, uma norma complementar administrativa, que tem a função de detalhar o que está em uma fonte hierárquica superior, dirigida aos agentes públicos, alcançando os contribuintes na função orientadora, com força hierárquica menor que a da lei ou do decreto, e tem a sua validade limitada aos preceitos destes instrumentos; não podendo contradizer disposição de fonte hierárquica superior e jamais poderá inovar o ordenamento jurídico, pois deve guardar consonância com os dispositivos legais e regulamentares aos quais se subordina.

No tocante às disposições da legislação atinentes ao benefício do S+DESENVOLVE, o autuante discorreu que a Lei nº 7.980/2001, instituiu o DESENVOLVE, por meio de seu Art. 2º, inciso I, autorizando o Poder Executivo a conceder a dilação do prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses:

O Poder Executivo, por sua vez, através do Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, determinou, em seu Art. 3º, que o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderia conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados.

No caso da recorrente, o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE habilitou a CONTINENTAL ao

ACÓRDÃO JJF Nº 0103-05/17

programa através da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 153/2011, nos termos de seu artigo 1º, com o seguinte teor:

“O Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE...”

RESOLVE

“Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o projeto de implantação da CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA, CNPJ: 002.036.483/0006-14, localizado no município de Camaçari – Bahia, para produzir pneus, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

I - ...

II - dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para o pagamento do saldo devedor ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela 1, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE”.

A partir das disposições da Resolução acima transcrita o autuante argumenta que o benefício da dilação do prazo para pagamento do ICMS concedido à CONTINENTAL está vinculado ao imposto gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, ou seja, deve ser considerado, para fruição do benefício, o ICMS mensal apurado levando em consideração estritamente todas as operações (entradas e saídas) vinculadas ao projeto incentivado (produção de pneus), ocorridas em razão dos investimentos previstos neste projeto. Por outro lado, devem ser excluídos dessa apuração, estritamente todos os créditos e débitos relativos às operações não vinculadas ao projeto incentivado (produção de pneus).

Afirmou que nesse sentido foi editada a IN-SAT nº 27/2009, para dispor sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, reiterando o raciocínio já desenvolvido de que a validade na INSTRUÇÃO NORMATIVA está limitada aos preceitos dos dispositivos legais e regulamentares aos quais se subordina, não podendo contradizer disposição de fonte hierárquica superior, muito menos inovar o ordenamento jurídico. Dessa forma, a eficácia da referida IN-SAT nº 27/2009, levando em consideração sua natureza instrumental de norma secundária, limita-se a estabelecer a forma pela qual se deve calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, em razão de ter sido gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, nos termos do que determina o Art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 c/c Art. 1º, inciso II da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 153/2011 do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Nessa linha de entendimento transcreveu as disposições dos itens 1 e 2, da IN 27/09 para afirmar que no cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE deve-se expurgar os débitos e créditos decorrentes das operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2, desde que estas operações não estejam vinculadas ao projeto aprovado (incentivado).

Argumentou o autuante que se as operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2 da IN 27/09 estiveram vinculadas ao projeto aprovado, os referidos débitos/créditos não devem ser excluídos do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, pois, do contrário, estaria a IN-SAT 27/2009 contradizendo o que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 e as Resoluções de Habilitação, e inovando o ordenamento jurídico, uma vez que estaria sendo excluído do cálculo do benefício débitos/créditos relativos a operações geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados.

Disse ser este exatamente o caso discutido no presente processo. Que o contribuinte, ao calcular

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

Que o contribuinte, em sua defesa, alega que fez a apuração do ICMS de acordo com a IN-SAT 27/2009, pois essas operações foram realizadas sob os CFOPs 1653 e 2917, e, em seu entendimento, de acordo com a referida Instrução, essas operações deveriam ser expurgadas no cálculo da parcela do ICMS passível de incentivo pelo DESENVOLVE, conforme dispositivo transcrito abaixo:

“... os débitos de produtos não vinculados ao processo produtivo (objeto do projeto aprovado no momento da habilitação no DESENVOLVE), indicados no item 2.1, bem, como os créditos das aquisições/entradas não vinculadas, apontadas no item 2.2 devem ser expurgados ou excluídos do saldo devedor.” (fl. 98) - (grifo do próprio contribuinte)

“foi exatamente o que a DEFENDENTE fez, pois adicionou no computo do Saldo Devedor do ICMS os créditos das aquisições de combustível, por exemplo, de gás natural sob o CFOP 1653 e das entradas em consignação sob o CFOP 2917, nos termos dos itens 2.2.20 e 2.2.21 da IN-SAT nº 27/2009” (fls. 98 e 99).

“... o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas de CFOP 1653 e 2917 foi realizado conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/2009, que considera essas operações como não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE” (fl. 99).

Observou o autuante que o contribuinte fez questão de destacar na peça de defesa que débitos de produtos não vinculados ao processo produtivo, indicados no item 2.1, bem, como os créditos das aquisições/entradas não vinculadas, apontadas no item 2.2 devem ser expurgados ou excluídos do saldo devedor. Ou seja, não basta estarem indicados nos itens 2.1 e 2.2 para serem excluídos do saldo devedor, é necessário que sejam débitos e/ou créditos não vinculados ao processo produtivo.

Entende ser este o verdadeiro propósito da Instrução Normativa 27/2009, que em seu item 1 dispõe que os expurgos do ICMS Incentivado deverão ser efetuados em relação às operações e prestações não vinculados ao projeto de investimentos aprovado. Transcreveu novamente o dispositivo citado, conforme abaixo:

“1 - Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa”.

Declarou também que os insumos objetos de entradas a título de consignação industrial, que a princípio tem natureza jurídica distinta do contrato mercantil de compra e venda, adquirem aquele “status” quando das efetivas utilizações no processo produtivo da empresa. Isto porque, conforme determina o art. 335 do RICMS/2012, as mercadorias adquiridas em consignação industrial, deverão ser faturadas na medida em que forem consumidas no processo produtivo do estabelecimento adquirente.

Expôs, portanto, o entendimento de que o sujeito passivo não pode sustentar que cumpriu norma inserta na legislação de regência do DESENVOLVE com o argumento de que estaria seguindo orientação da INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT – 27/2009, porque não é esta, a rigor, a orientação emanada desse instrumento normativo. Disse que no caso em exame não se está a exigir do contribuinte que inclua na apuração do imposto incentivado os créditos decorrentes das entradas

em consignação pura e simples, mas os créditos correspondentes aos insumos efetivamente utilizados na produção dos produtos amparados pelo DESENVOLVE, porquanto indissociáveis dos produtos objetos do benefício.

De igual modo, afirmou que não se pode desconhecer que o combustível (gás natural) adquirido pelo sujeito passivo é utilizado como insumo no seu processo produtivo, pois o contrário implicaria em vedação ao crédito de ICMS pelas entradas desse produto. Se lhe é permitido o uso do crédito, posto que insumo, jamais poderia se admitir que fosse excluído da apuração do imposto incentivado.

Registrou que os expurgos dos créditos referentes às citadas operações, no cálculo da parcela do ICMS passível de incentivo pelo DESENVOLVE, produziu o aumento indevido do benefício usufruído pelo contribuinte, visto que aumentou a parcela dilatada ou diferida (beneficiada) e diminui o valor do ICMS que deveria ser recolhido no mês de apuração.

Em resumo: para o autuante houve ampliação indevida do benefício em razão da interpretação equivocada da IN-SAT nº 27/2009, conforme exemplificou com os cálculos da planilha reproduzida à fl. 158, para os meses de março, abril, setembro, outubro e novembro de 2015.

Quanto à alegação defensiva de que o efeito da exclusão ou não dos créditos das operações com CFOP 1653 e 2917 implicaria somente em pagamento imediato ou em 72 meses do crédito tributário reclamado, não acarretando prejuízo para erário, o autuante declarou que esse entendimento da impugnante também não pode prosperar. Argumentou que o efeito do benefício concedido pelo DESENVOLVE não se restringe a uma mera postergação do pagamento, uma vez que concede ao contribuinte a possibilidade de pagar antecipadamente o valor da parcela do ICMS dilatada, com desconto de até 90%, como determina o Decreto nº 8.205/2002, em seu artigo 6º. Assim, o aumento indevido do valor da parcela do ICMS beneficiada com a dilação de prazo, de fato possibilita a efetiva redução do valor de ICMS a ser recolhido ao Erário Público, razão pela qual não se pode falar em mera postergação de pagamento.

Afirmou, em acréscimo, que os possíveis recolhimentos posteriores referentes aos valores indevidamente beneficiados com a dilação de prazo, poderão ser objeto de pedido de restituição, instruídos com a demonstração dos valores efetivamente recolhidos, levando em consideração as possíveis antecipações e, consequentes descontos, bem como com os respectivos comprovantes de pagamento.

No tocante à alegação de que a multa imposta deve ser cancelada ou, ao menos, minorada, por transcenderem os limites da razoabilidade e proporcionalidade, carregando consigo efeitos confiscatórios e diante também da ausência de dolo, fraude ou simulação por parte da empresa autuada, declarou o autuante que a Lei 7.014/96 estabelece em seu art. 40 que “*Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 desta Lei e que o § 2º do citado dispositivo legal assevera que: “A responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”* Em vista disso sustenta que uma vez caracterizado o descumprimento da norma de regência do tributo, a aplicação da penalidade é uma decorrência lógica do ato praticado, sem que com isso se deva fazer conjectura a respeito da intenção do agente.

Acrescentou ainda a informação de que sujeito passivo, ora autuado, vinha ao longo do tempo cumprindo fielmente as normas atinentes ao programa DESENVOLVE. De repente, sem que tivesse havido qualquer alteração da legislação, resolveu mudar de procedimento por iniciativa própria. Observou que a Instrução Normativa nº 27/09 tem vigência desde 03/06/2009. No entanto, só a partir de junho de 2014, exatos 05 (cinco) anos depois, o contribuinte resolveu alterar a forma de apuração do imposto incentivado. Que essa mudança de procedimento denotaria, no mínimo, um comportamento imprudente, razão pela qual sustenta que o caso concreto não se enquadra

nos exatos termos da tipificação do art. 100 do CTN (Código Tributário Nacional).

Ao finalizar a peça informativa pede que o Auto de Infração seja mantido integralmente, com a cominação das penalidades imputadas ao sujeito passivo.

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II – AS NOTAS FISCAIS REFERENTES A COMPRA DE COMBUSTÍVEIS E ENTRADAS DE INSUMOS A TÍTULO DE CONSIGNAÇÃO INDUSTRIAL, CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO BENEFICIADO PELO PROGRAMA, CUJOS CRÉDITOS DE ICMS O CONTRIBUINTE EXPURGOU INDEVIDAMENTE DO CÁLCULO DA PARCELA DO SALDO DEVEDOR MENSAL DO ICMS A RECOLHER PASSÍVEL DE INCENTIVO PELO DESENVOLVE:

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

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

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

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

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

Na peça acusatória a descrição da infração aponta erro na determinação dos valores mensais da parcela sujeita à dilação prazo prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. Restou explicitado no A.I. e nos

demonstrativos que lhe dão suporte que o contribuinte deduziu, na apuração do imposto não sujeito à dilação de prazo, a totalidade dos créditos fiscais de insumos (matérias-primas e combustíveis) que foram aplicados/consumidos na atividade beneficiada pela Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução 52/2011, relacionada à fabricação de pneumáticos. Houve, no entendimento do autuante, diminuição do saldo de imposto a recolher no mês e aumento do imposto com prazo de pagamento dilatado, em razão de créditos de ICMS vinculados à atividade incentivada terem sido considerados na apuração do contribuinte com não vinculados.

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

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

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

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

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

Nessa linha de entendimento é que o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, deve excluir os débitos e créditos decorrentes das operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2, **desde que** estas operações não estejam vinculadas ao projeto aprovado, relacionado à produção de pneumáticos. Assim, se as operações listadas nos subitens dos itens 2.1 e 2.2 da IN 27/09 estiverem vinculadas ao projeto aprovado, os referidos débitos/creditos não devem ser excluídos do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, pois, do contrário, estaria a IN-SAT 27/2009 contradizendo o que determina o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002 e as Resoluções de

habilitação ao programa, e inovando o ordenamento jurídico, uma vez que estariam sendo excluídos do cálculo do benefício, os débitos/créditos relativos às operações geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados.

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

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

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

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

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

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

*“1 - Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, **expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa**”.*

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

Logo, o entendimento do sujeito passivo de que cumpriu norma inserta na legislação de regência

do DESENVOLVE com o argumento de que estaria seguindo orientação da INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT – 27/2009, não pode se sustentar visto que os créditos correspondentes aos insumos efetivamente utilizados na produção dos produtos amparados pelo DESENVOLVE, são indissociáveis da atividade objeto do benefício.

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

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

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

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

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

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

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

redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269205.3000/16-2**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.391.009,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de sessões do CONSEF, 06 de junho de 2017.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA