

**PROCESSO** - A. I. Nº 269358.0050/15-6  
**RECORRENTE** - CARGIL AGRÍCOLA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JF nº 0232-01/16  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0290-12/18

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/09/2015, referente à exigência de R\$7.602.233,52 de ICMS e multa pecuniária, em razão das seguintes infrações:

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

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

Consta no campo descrição dos fatos que:

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

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

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

*Verifica-se, entretanto, que esta transferência de crédito fiscal desvinculada da quantidade física de cacau em bagas remetida, contraria as normas atinentes ao referido programa de incentivo fiscal, tendo em vista o que dispõe o Artigo 2º, parágrafo 7º, do Decreto nº 8.205/2002, que normatizando a hipótese aqui aventada, estabeleceu que a partir de 15/08/2014, nas transferências internas de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações*

*subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo, no mesmo período de apuração.*

Relativamente à infração 1, consta ainda que:

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

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JF, decidiu, por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que a infração em lide é procedente, nos termos do voto abaixo transcrito:

#### **VOTO**

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

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

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

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

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

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

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

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

a essência do programa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Não se trata, aliás, de nenhuma novidade, uma vez que o Decreto 8.205/02, sempre disciplinou a forma como*

*esses créditos seriam transferidos, em face de sua natural repercussão na apuração das parcelas vinculadas ou não no projeto incentivado. À guisa de exemplo, a transferência de crédito acumulados pelos contribuintes carece da autorização do Secretário da Fazenda, informar o valor transferido, além do certificado de crédito respectivo (§ 4º do art. 2º).*

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

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

Irresignado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, fls. 195/199, aduzindo, de início, que é empresa processadora de cacau que adquire amêndoas de cacau (matérias-primas) e a partir do seu processamento obtém liquor, manteiga, pó e torta de cacau para venda no mercado interno e exportação, e que a sua filial, estabelecimento autuado, é habilitada no DESENVOLVE, nos termos do Decreto 8.205/02.

Esclarece que parte da matéria-prima que processa é adquirida por sua filial atacadista, estabelecida também no Estado da Bahia, que adquire amêndoas de cacau do Estado do Pará com incidência de ICMS e posteriormente transfere as amêndoas, sob a égide do diferimento, para a filial industrial, ora autuada, nos termos do art. 2º, § 7º, do Decreto nº 8.205/2002.

Feitos os esclarecimentos, aduz que a considerar que a filial atacadista compra amêndoas com ICMS e transfere a mercadoria com diferimento, o ICMS incidente na etapa anterior não pode ser compensado na saída, eis que se assim fosse, restaria inobservado o princípio da não-cumulatividade, certo que a tributação diferida na transferência de amêndoas do estabelecimento atacadista para o industrial resulta no acúmulo de crédito na filial atacadista ao passo que a entrada da mercadoria no estabelecimento industrial, por sua vez, ocorre sem o creditamento de ICMS, em razão do diferimento da operação anterior.

Evoca o art. 306, do RICMS/BA para afirmar que é admitida a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimento da própria pessoa jurídica, bem como o art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002 que prevê a possibilidade de transferência de créditos de ICMS da filial atacadista para a filial industrial, para afirmar que a sua filial atacadista transferiu créditos de ICMS para a filial industrial, que legitimamente os utilizou na apuração do ICMS devido de acordo com o Programa de DESENVOLVE.

Nessa linha, em derredor do entendimento esposado pelo Autuante, diz que tal entendimento se deu a partir da interpretação além do texto do art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002, que apesar de prever o diferimento nas transferências internas de mercadoria de estabelecimento da mesma empresa à filial industrial, bem como permite a transferência de créditos de ICMS de uma filial para outras vinculadas às mercadorias, não determina a forma, prazo ou quaisquer outras condições ou requisitos para que tal transferência de créditos de ICMS ocorra, entendido que o fundamento utilizado pelo Autuante tem base na infundada adição de requisito para transferência de créditos sem previsão normativa, qual seja a possibilidade de transferência de crédito, desde que seja no mesmo período de apuração.

Na mesma linha interpretativa, diz que o Autuante preferiu traçar inteligência do trecho normativo “*vinculados a estas transferências*”, como se o crédito de ICMS transferido devesse ser vinculado às notas fiscais de transferência, uma a uma, uma vez que descreve a infração como “*transferência de crédito fiscal desvinculada da ‘quantidade’ física*”.

Discorre sobre o tema e citando trecho da decisão de piso, afirma que a fiscalização valeu-se de termo não previsto na norma legal, destacando que não faria sentido falar-se em transferência de créditos vinculados à transferência da “*tonelada física*” da mercadoria, eis que os créditos de ICMS são escriturais.

Pondera que o direito ao creditamento extemporâneo de ICMS, por exemplo, não estaria adstrito ao mesmo momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, nota a nota, podendo ocorrer em lapso temporal diferente, ou seja, a entrada física da mercadoria no estabelecimento enseja o

direito ao creditamento, que pode ser exercido em momento posterior, razão pela qual não há obrigação de que ambas circunstâncias, entrada física e crédito, ocorram ao mesmo tempo como quer a Autoridade Fiscal.

Registra que a situação dos autos reflete desdobramento do direito ao crédito pela filial industrial que de maneira alguma deve ser tolhido por exigências extralegais, ofendendo o princípio da legalidade. Nessa seara, consigna que o Auto de Infração carece de fundamentação legal que o suporte, vez que acrescentou ao texto normativo requisito inexistente. Cita a doutrina e a jurisprudência, evoca a *teoria dos motivos determinantes*, afirmando que o Autuante, no lançamento em voga procedeu com base em requisito adicionado *sponte propria* à norma.

Reitera seus argumentos atinentes à adição de requisito inexistente na norma que serviu de pilar fundamentador do ato praticado, ressaltando a nulidade na motivação do lançamento, ao passo que registra que em relação ao ato administrativo vinculado, sujeito ao princípio da estrita legalidade, não pode a autoridade fiscal, por critérios subjetivos de justiça, imputar ao contribuinte infração pelo descumprimento de requisitos que sequer estão previstos em lei.

Por derradeiro, pugna pelo recebimento, conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário.

### VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o acórdão nº 0232-01/16, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver cometido duas infrações fiscais, quais sejam: 1 - Recolhimento a menor do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista no Programa DESENVOLVE; e 2 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo previsto pelo Programa DESENVOLVE.

A tese recursal tem assento na interpretação do quanto disposto na norma insculpida no art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/2002, entendido que não poderia o Autuante exigir-lhe que a apropriação de créditos fiscais decorrentes das suas operações envolvendo transferências internas e com imposto diferido ocorressem dentro do mesmo período de apuração, tudo porque segundo o seu entendimento, tal exigência decorre da infundada adição de requisito para transferência de créditos sem previsão normativa.

Destaque-se que a discussão trazida aos autos tem cunho exclusivamente jurídico-interpretativo, tendo como cerne da querela a norma disposta no Decreto nº 8.205, especificamente no art. 2º, §7º, cuja dicção é a seguinte:

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

*(...)*

*§ 7º -Na hipótese de transferência interna de mercadoria com diferimento, entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário estabelecimento industrial, cujas operações subsequentes com os produtos resultantes de sua industrialização sejam beneficiadas com o DESENVOLVE, os créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados a estas transferências, deverão ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo.(acrescido ao art. 2º pelo art. 6º do Decreto nº 15.371, de 14 de agosto de 2014).*

Sendo objetivo, eis que explanação mais detalhada já foi feita pelo julgador de primeiro grau, a discussão gira em torno da possibilidade ou não de se estabelecer vínculo preciso entre as transferências internas de mercadorias com DIFERIMENTO com operações subsequentes estejam beneficiadas pelo DESENVOLVE, aos créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente e que devem ser transferidos para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Na discussão, a interpretação da norma deve estabelecer se há limite claro para tais transferências à luz da apuração, apropriação e transferência de créditos de ICMS.

É fato que programas como o DESENVOLVE apenas fazem sentido se dos benefícios fiscais

concedidos também resultem benefícios para o Estado nos termos da legislação que, diga-se, é específica e direcionada.

Referida legislação, que em regra é detalhada e bastante clara, considerado o status de benefício fiscal, não pode ser alargada, nem para mais nem para menos, vez que se assim o for, restará ofendida e prejudicada a segurança jurídica e a confiabilidade que deve permear relações que envolvam o Estado e a iniciativa privada no âmbito dos investimentos que visam o fomento da produção e geração de emprego.

De outra banda, juntamente com a impossibilidade de alargamento da legislação, muito menos dos benefícios nela previstos, do mesmo modo, não se pode perder de vista o foco do programa de incentivo, quer pela intenção do legislador, quer pelo próprio propósito dos incentivos, como claramente expostos na decisão de piso.

Nesse espírito, especificamente com relação aos programas de incentivos fiscais da envergadura do DESENVOLVE, e mais especificamente em relação à apropriação e utilização de créditos fiscais, as operações à sombra do referido programa de incentivo, como de qualquer outro, requer cuidado diferenciado, jamais se distanciando da necessidade de vinculação das operações beneficiadas com os resultados fiscais, inclusive no que pertine aos créditos de imposto, eis que não se pode sequer aventar a possibilidade de extensão do benefício fiscal para além do previsto na legislação de regência. Ou seja, para os beneficiários do DESENVOLVE, a compensação de débitos vinculados deverá estar umbilicalmente relacionada aos créditos igualmente vinculados.

No caso dos autos, estabelecido como verdadeira a lógica do benefício fiscal, *lato sensu*, restaria inimaginável que sob a égide de um programa de incentivo fiscal, não se vinculasse os créditos transferidos em cada mês às quantidades de materiais transferidos para a industrialização.

Quanto à interpretação da norma insculpida no art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205, e com pleno afinamento com a intenção do legislador, numa análise mais acurada da matéria trazida à baila, se percebe que a Recorrente emprestou correta a inteligência do dispositivo legal, em perfeito alinhamento com os fatos.

Em verdade, a Recorrente quando transferiu as sementes de cacau adquiridas no Pará, as quais geraram os créditos de ICMS, logrou comprovar que referida matéria prima era mantida estocada no seu estabelecimento industrial, promovendo a correta e competente transferência dos créditos do ICMS correspondente, obviamente aproveitados pela Indústria.

É de lembrar que a mera discrepância de quantidade física da matéria prima transferida- superior a utilizada no processo industrial comercializado nesse mês – não autoriza o Fisco a valer-se do quanto disposto no art. 2º do Decreto nº 8.205, a favor do fisco, vez que em tais circunstâncias a interpretação da legislação pelos fiscais perde consistência e abandona o referido espírito da norma.

Sob este prisma, a tese da Recorrente é de indiscutível sustentabilidade, certo que a inteligência emprestada pelo sujeito passivo se deu plenamente associada e em perfeito alinhamento com a norma e de tudo o que lhe dá sustentação, eis que não ocorreu a pretendida desvinculação das operações objeto do lançamento com os benefícios fiscais e os correspondentes resultados, aí entendido que a apropriação e transferência de créditos fiscais devem, e de fato estão, necessariamente, vinculados aos débitos correspondentes, tal como deve acontecer com as transferências derivadas das referidas operações incentivadas.

Pelo exposto, a considerar tudo o quanto dito acima e à luz das indiscutíveis circunstâncias dos fatos, entendo que merece reforma a decisão de piso em face do fato de que não há diferença de ICMS incentivado pendente de recolhimento pelo sujeito passivo, como pretende fazer crer os papéis de trabalho dos Autuantes.

Nesses termos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para JULGAR IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em função do seu recolhimento a menor em razão de erro na determinação da parcela sujeita à dilação de prazo e da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada, conforme previsto pelo Programa DESENVOLVE.

Compulsando os fatos, constato que o Autuado recebe cacau em amêndoas por transferência da sua filial atacadista, também situada no Estado da Bahia, com diferimento, sendo que parte desse cacau é adquirida pela filial atacadista no Estado do Pará com a incidência regular de ICMS, resultando na constante apuração de saldo credor nessa filial atacadista.

Como forma de evitar a crescente apuração de saldo credor, o legislador baiano acrescentou o §7º ao Art. 2º do Decreto nº 8.205/02, através do Decreto nº 15.371/14, com efeitos a partir de 15/08/14, transcrito a seguir, determinando a transferência dos referidos créditos fiscais escriturados pelo estabelecimento remetente, vinculados às transferências de matéria-prima, para o estabelecimento destinatário para compensação na apuração do saldo devedor passível do incentivo do Programa DESENVOLVE.

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

O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/01, tem como objetivo fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, 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 8.205/02, 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 ou a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos.

A Resolução nº 27/2011 do Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE (fl. 70), publicada no Diário Oficial de 22/03/2011, habilitou o projeto de ampliação do Autuado para produzir derivados de cacau (liquor, manteiga e pó), com a concessão, por 12 anos, dos benefícios do diferimento nas aquisições internas de cacau em amêndoas e da dilação de prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS, bem como estabelecendo como condição para a fruição do benefício somente em relação ao que exceder o saldo devedor de R\$3.208.131,77, valor este reduzido no período autuado para R\$2.490.794,98.

Ocorre que o Autuado efetuou a transferência dos créditos fiscais escriturados nas aquisições interestaduais de cacau em amêndoas de forma acumulada, apenas nos meses de fevereiro e maio de 2015, mediante as Notas Fiscais nº 6.982 e 7.271, de forma desvinculada aos períodos em que efetuou a transferência do cacau em amêndoas da filial atacadista para a filial industrial.

O lançamento dos referidos créditos fiscais transferidos de forma acumulada resultou em recolhimento a menor do ICMS em função da falta de vinculação à quantidade de cacau em amêndoas processada no mês e da não observância do piso mensal, tendo os Autuantes feito a apuração mensal e exigido a diferença de imposto não recolhido, considerando a quantidade excedente como não passível de incentivo.

Reputo correto o levantamento elaborado pelos Autuantes, afinal o beneficiário do DESENVOLVE precisa compensar os débitos vinculados com os créditos igualmente vinculados, sendo que as transferências utilizadas no cálculo do benefício fiscal receberam tratamento especial condizente

com a natureza jurídica do Programa, de sorte que os créditos utilizados no mês estejam plenamente vinculados com as quantidades de materiais transferidos para a industrialização.

Trata-se de regra impositiva e lógica: a concessão do benefício buscou preservar a média de arrecadação existente, estimulando a ampliação e/ou modernização da planta industrial, com o estabelecimento de um piso mensal para o incentivo, calculado com base na média da arrecadação do Autuado. Nos meses objeto da autuação, não houve obediência ao referido piso mensal.

Além disso, se no período de apuração não houve o processamento daquela quantidade de matéria-prima, é cristalino que o crédito vinculado à matéria-prima não processada não pode ser utilizado como crédito vinculado ao incentivo. Se isso fosse admitido, seria uma violência à teleologia da legislação do Programa DESENVOLVE.

Ressalto que não está aqui se negando o direito ao crédito, mas tão somente à sua utilização como parcela incentivada, assim como o Art. 306 do RICMS/12, continua em pleno vigor, apenas não se aplica ao caso em tela, que possui regra específica para a transferência de créditos de ICMS na legislação do DESENVOLVE, o Art. 2º, §7º, do Decreto nº 8.205/02.

Há 3 expressões na citada norma que definem a ilicitude perpetrada pelo Autuado:

- a) "... os créditos fiscais ... .. vinculados a estas transferências ...": o crédito tem que ser vinculado àquelas transferências, não pode ser relativo a outras transferências;
- b) "... deverão ser transferidos ...": não há faculdade em efetuar a transferência;
- c) "... para compensação na apuração do saldo devedor passível de incentivo.": a apuração do saldo devedor passível de incentivo é efetuada mensalmente, logo o período mensal deve ser observado.

Saliento que não houve "interpretação além do texto", a interpretação de uma norma deve ser efetuada de acordo com o contexto da sua inserção no mundo jurídico e das normas com que a mesma vai conviver. Portanto, a autuação não desrespeitou o princípio da motivação insculpido na CF/88, não incorrendo em nulidade.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0050/15-6**, lavrado contra **CARGIL AGRÍCOLA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.602.233,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS