

**PROCESSO** - A. I. Nº 269194.0008/19-2  
**RECORRENTE** - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0013-02/20  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.08.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0130-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DAS PARCELAS SUJEITAS À DILAÇÃO DE PRAZO. 1. RECOLHIMENTO A MENOR DA PARCELA ANTECIPADA. INFRAÇÃO 01. 2. RECOLHIMENTO A MENOR DAS PARCELAS NÃO ANTECIPADAS. INFRAÇÃO 02. O autuante comprovou que o gás natural é utilizado no processo produtivo do recorrente como combustível para fornecimento de calor na produção industrial, com geração de energia e vapor, agentes necessários à industrialização de pneus. Os créditos das respectivas entradas devem ser considerados como vinculados ao projeto. O essencial para se determinar se o crédito vai ou não fazer parte da apuração do SDPI é a sua efetiva vinculação ao projeto aprovado, e não o CFOP no qual foi classificada a operação de compra. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido pedido de diligência. Infrações 01/02 caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0013-02/20, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 25/09/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.357.351,01, em razão de duas infrações distintas, todas objeto do presente recurso, descritas da forma a seguir.

*Infração 01 - Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve (agosto de 2018). Consta que se trata de “parcela antecipada (Cod. Rec. 2167) recolhida em valor inferior ao devido. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF”. R\$ 11.446,72 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.*

*Infração 02 - Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve (janeiro a dezembro de 2018, com exceção de agosto). Está dito que, “em virtude de a parcela sujeita à dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado, tendo recolhimento a menor do que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final. Ver em anexo Índice do PAF”. R\$ 1.345.904,29 e 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 30/01/2020 (fls. 219 a 222) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Os fundamentos de fato e de direito do lançamento de ofício impugnado encontram-se devidamente inseridos no corpo da peça inicial, com os quais o autuado possui instrumentos suficientes para exercer de forma plena o direito de defesa.*

*Já as normas que discriminam a metodologia correta de apuração, no caso, aquelas da Instrução Normativa SAT 27/2009, foram devidamente destacadas pela autoridade fiscalizadora ao prestar a informação, bem como*

*pelo fiscalizado, ao impugnar, situação que demonstra o seu conhecimento sobre as causas da autuação.*

*Tais normas, da IN SAT 27/2009, não precisariam de destaque no Auto de Infração, uma vez que é legislação complementar – de cunho interno da Administração Tributária –, sem força no sentido de obrigar os particulares a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja, mas apenas de orientar os prepostos do Estado sobre como devem atuar ao se depararem com a situação específica.*

*De nada vale a suposta obediência à literalidade do seu texto, caso configurada violação aos comandos da Lei 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, e do Decreto 8.205/2002, que a regulamenta, estes sim de observância obrigatória, questão de mérito a ser pormenorizada nos parágrafos seguintes.*

*Não invalida o ato administrativo o fato de não ter sido especificado no levantamento o código de operação (CFOP) das aquisições que ensejaram a sua lavratura, desde que claramente discriminadas na descrição dos fatos, no próprio demonstrativo e na respectiva apuração do valor devido.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste órgão estão presentes nos autos. Com supedâneo no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia.*

*Quanto ao mérito, este relator já firmou posicionamento sobre as questões ora debatidas no Acórdão CJF no 0123-11/19, o qual não deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte ora impugnante (recorrente naquele momento) contra o Acórdão JJF no 0056-06/18, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração no 232884.0010/18-4.*

*Por se tratar de matéria idêntica, apreciada em lide na qual figurou no polo passivo da relação jurídica a mesma sociedade empresária, peço licença para reproduzir os termos da citada Decisão de segundo grau.*

*A Resolução nº 153/11 habilitou o autuado aos benefícios do Programa DESENVOLVE para a produção de pneus e concedeu dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do imposto relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.*

*Somente devem ser deduzidos do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher - cujo prazo não foi postergado –, os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa.*

*O autuante comprovou que o gás natural é utilizado no processo produtivo do autuado como combustível para fornecimento de calor na produção industrial, com geração de energia e vapor, agentes necessários à industrialização de pneus, o que também já havia sido comprovado nos autos do processo (Auto de Infração) no 232884.0010/18-4.*

*Por conseguinte, os créditos das entradas em comento não devem ser considerados para a apuração do saldo devedor passível de incentivo (SDPI), sob pena de majorá-lo, minorando, conseqüentemente, o saldo devedor não passível de incentivo.*

*O essencial para se determinar se o crédito vai ou não fazer parte da apuração do SDPI é a sua efetiva vinculação ao projeto aprovado, e não o CFOP no qual foi classificada a operação de entrada.*

*De acordo com o que bem registrou o auditor ao prestar a informação fiscal, devido ao método aplicado pelo contribuinte, houve recolhimento a menor da fração não sujeita à dilação de prazo (não incentivada), o que resultou na infração 02 (levantamento sintético de fl. 10).*

*Isto ocorreu em todos os meses de 2018, com exceção de agosto, pois neste período a parte recolhida a menor foi a do ICMS incentivado (sujeito à postergação de pagamento), e não aquela do não incentivado, o que resultou na infração 01 (levantamento sintético de fl. 07).*

*Como o defendente optou por recolher antecipadamente e com desconto a parcela incentivada, esta antecipação (código de receita 2167) foi efetuada a menor.*

*Observe às fls. 07 a 32 (principalmente no levantamento sintético de fl. 07) que, ao contrário das alegações defensivas, os valores recolhidos, antecipadamente ou não, foram devidamente observados na apuração dos totais devidos nas duas imputações.*

*Infrações 01/02 caracterizadas.*

*No tocante à multa, este Conselho não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, muito menos para negar eficácia à norma emanada de autoridade superior contida no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, conforme o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do

Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 233 a 257, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa, inicialmente, ser pessoa jurídica de direito privado que exerce a atividade de manufatura de pneumáticos e de câmaras de ar, cujo registro no Código e Descrição da Atividade Econômica Principal (CNAE) encontra-se sob o nº 22.11-1-00, sujeitando-se ao pagamento de ICMS, submetendo-se, ainda, às regras estabelecidas no RICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), bem assim ao conjunto de regras previsto no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE.

Explica que, em 26/09/2019, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração nº 269194.0008/19-2, no valor de R\$ 2.272.406,46, ao argumento de que teria recolhido a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE. Pelo “Demonstrativo de Débito do ICMS – DESENVOLVE”, integrante do Auto de Infração, confrontado com a apuração elaborada pela RECORRENTE, a fiscalização alega que os recolhimentos realizados se encontram em desacordo com as regras do programa, quanto às aquisições de gás natural combustível, consideradas como Créditos Não Vinculados ao Projeto aprovado – CNPV.

Considerando que a autuação lavrada é ilegítima e improcedente, informa que apresentou sua respectiva Defesa Administrativa, demonstrando (i) a ocorrência de nulidade do Auto de Infração, dada a ausência de liquidez, certeza e motivação no lançamento fiscal, bem assim (ii) a correta apuração do SDPI, nos exatos termos da legislação estadual, notadamente da IN-SAT nº 27/2009 e, ainda, (iii) a inaplicabilidade da multa ao caso.

Analisando a defesa ofertada, a 2ª JF do CONSEF/BA apresentou entendimento de que a autuação seria procedente, mantendo a intimação da RECORRENTE para quitação do lançamento fiscal. Argumenta, todavia, que o entendimento apresentado não levou em consideração os argumentos e documentos apresentados com a defesa, deixando de analisar critérios e institutos jurídicos de direito tributário, sobretudo as premissas estabelecidas na legislação estadual da Bahia, incluindo as normas do DESENVOLVE, que não foram observados pelo órgão fiscal e, conforme argumentos de fato e de direito, deve ser integralmente reformada, culminando com a anulação/cancelamento do Auto de Infração.

Suscita, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, em face dos vícios existentes. Explica que, de acordo com o que é possível verificar do v. acórdão recorrido, a 2ª JF - Junta de Julgamento fiscal, apresentou entendimento de que o Auto de Infração não contém vícios ao ponto de acarretar-lhe nulidade, justificando, para tanto, o entendimento de que o autuante teria exposto a infração com clareza e fundamentação, relatando as questões de fato, normas e documentos. Alega, entretanto, que referido entendimento não afastou as nulidades do Auto de Infração, que deve conter todas as informações e requisitos necessários a franquear a ampla defesa do autuado, tais como, a descrição detalhada e precisa da suposta infração cometida e sua respectiva penalidade.

Afirma que a violação supostamente cometida pela RECORRENTE, também supostamente descrita pela fiscalização é deficiente, tendo em vista que faltam elementos para se compreender, com clareza, a natureza da conduta infratora praticada. Afirma que, pela leitura da acusação fiscal, depreende-se que a RECORRENTE teria supostamente “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cálculo do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, créditos de ICMS de produtos consumidos no seu processo produtivo. Ao contrário do quanto mencionado pelo v. acórdão recorrido, no “Demonstrativo de Débito”, anexo ao Auto de Infração, não há a clara discriminação, por exemplo, de qual/quais CFOPs o Agente Fiscal efetivamente estornou dos “créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado”, fato que acarreta em mais uma deficiência da exigência. Ora, se a legislação do DESENVOLVE aponta os CFOPs como premissa a ser observada para determinar o que é ou não vinculado ao programa, a autuação deveria, no

mínimo, apontar tal premissa.

Por outro lado, considerando que se trata de acusação fiscal que aponta erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, entende ser imprescindível também, no Auto de Infração, a indicação da norma que dispõe sobre a sistemática de cálculo a ser adotada pelo contribuinte na apuração desse saldo que por ora é tida por violada, o que também não se observa *in casu*. Contraditoriamente, no v. acórdão recorrido, a 2ª JF argumenta que a fiscalização teria fundamentado a aplicação da penalidade nas regras da IN/SAT 27/2009 (que traria as normas que discriminam a metodologia correta de apuração) e que de fato, teria sido destacada pela autoridade fiscalizadora. Num segundo momento, contudo, alega que as normas da referida IN/SAT 27/2009 não precisariam de destaque, uma vez que seria uma “legislação complementar” – de cunho interno da Administração Tributária.

Argumenta que o acórdão em questão é de todo contraditório e desprovido de fundamentação jurídica e lógica. Isso porque, se as regras da IN/SAT 27/2009 trazem em seu bojo a metodologia de cálculo dos valores apurados com base no DESENVOLVE, é absolutamente ilógico e incoerente, dizer que sequer precisariam de destaque, pois, seria uma norma de cunho interno da Administração Tributária, já que os contribuintes, assim como a RECORRENTE, devem observar as regras da IN para proceder com o cálculo dos valores devidos no programa. Além disso, se as regras da IN/SAT 27/2009 são “normas internas” da SEFAZ/BA, “sem força de obrigar os particulares a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja” (como consta do v. acórdão) prestando-se apenas a orientar os prepostos do Estado, não há qualquer tipo de amparo jurídico que sustente a autuação, pois, as regras que demandam a forma de cálculo dos valores apurados no DESENVOLVE emanam do citado normativo.

Alega que a fundamentação do Auto de Infração e do v. acórdão neste tocante é genérica e não individualiza a conduta da RECORRENTE como ponto de convergência para justificar a aplicação da penalidade. Explica que, de acordo com o que será visto pontualmente nos tópicos seguintes, patente é a ilegalidade da acusação fiscal, pois, o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas realizadas pela RECORRENTE foi realizado na forma prevista na IN-SAT nº 27/2009, que considera essas operações como “não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE”, não havendo que se falar em recolhimento a menor.

Diante dessa confusão na identificação da suposta infração, faz o seguinte questionamento: o ilícito tributário que é imputado à RECORRENTE decorre (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)? Ou, (ii) de mera discricionariedade que, em detrimento da norma, pretende antecipar o recolhimento do ICMS que ela mesma concedeu dilação de prazo? Destaca que não há resposta, sequer intuitiva aos questionamentos acima, o que evidencia a ausência de motivação do Auto de Infração em referência, tornando-o nulo, nos termos do art. 18, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99. Neste tocante, o v. acórdão ora recorrido agrava substancialmente a fundamentação ora questionada, pois, além de tudo, deixa expresso que a IN/SAT 27/2009 não tem “força de obrigar os particulares a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja”. Isso porque, segundo consta do referido normativo (IN/SAT 27/2009), ao contrário do v. acórdão, um dos destinatários jurídicos das regras previstas na IN editada pelo SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA do Estado da Bahia (cujo texto transcreve), é o contribuinte e não apenas para orientar a fiscalização. Salienta, ainda, que a acusação fiscal deve ser clara e objetiva, de modo que a fundamentação legal do Auto de Infração deve possibilitar ao contribuinte, pleno conhecimento das razões que levaram ao lançamento de ofício, o que não ocorreu neste caso.

Conclui, assim, que o Auto de Infração em discussão foi lavrado sem observâncias das normas que regem os atos administrativos, violando assim diversos dispositivos legais e constitucionais, dentre eles os contidos nos arts. 5º, inciso II; 37 e 150, inciso I da CF/88, bem como nos arts. 97 e 142 do CTN, devendo, portanto, ser DECLARADO NULO DE PLANO, também com base no art. 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99, impondo-se a reforma do v. acórdão recorrido.

No mérito, discute a metodologia de apuração do SDPI. Explica que, a despeito da correção dos cálculos na apuração do Saldo Devedor Passível de Incentivo – SDPI, conforme as regras do DESENVOLVE, o Órgão Julgador da 2ª JF - Junta de Julgamento Fiscal, consignou entendimento de que a autuação deveria ser mantida, pois, a RECORRENTE não teria cumprido com as estipulações existentes na regulamentação que trata da sistemática de cálculo (a IN/SAT 27/2009), resultando em um recolhimento a menor do ICMS não incentivado. Ressalta o antagonismo contido entre a autuação e o regulamento do DESENVOLVE, mormente na parte que tutela a regulamentação da forma/critérios de cálculo do programa e, se visto a primeiro lance, até daria a entender que a RECORRENTE não teria observado as regras de cálculo da IN-SAT nº 27/2009. Afirma que nada é mais absurdo e fora de propósito, pois, foi justamente por observar o que está claramente descrito no referido normativo, é que a RECORRENTE foi punida com a autuação.

Argumenta que, embora seja notório que a IN/SAT nº 27/2009 contempla em seu item 2.2.20, que o créditos das operações com Gás Natural – CFOP 1.653, não devem ser incluídos no SDPI, no caso dos autos, tendo em vista que o referido gás é aplicado no processo produtivo dos pneumáticos, entendeu o v. acórdão recorrido que os créditos das aquisições deveriam ser considerados pela RECORRENTE. Entende que isso não faz sentido algum, pois o próprio texto da IN-SAT nº 27/2009 já apresenta a relação de operações (identificadas pelos CFOPs), dispondo sobre quais são os créditos e débitos vinculados ao programa do DESENVOLVE.

Antes de apresentar os argumentos para rechaçar o v. acórdão recorrido, reitera algumas considerações a respeito do aludido programa instituído pelo Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/01, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02 e pela IN-SAT nº 27/2009, para que seja possível a correta defesa da RECORRENTE. Relembra que o DESENVOLVE consiste no incentivo à indústria e ao desenvolvimento econômico e social do Estado, por meio da geração de empregos e renda a partir do crescimento e investimento de plantas industriais, mediante concessões de benefícios fiscais, que consistem: i) no diferimento do ICMS nas importações e aquisições de bens destinados ao ativo fixo, bem como nas aquisições de insumos para o momento da saída dos produtos resultantes de sua industrialização; ii) dilação do prazo, em até 72 meses, para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal de ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos, com base na IN-SAT nº 27/2009.

Nesse contexto, explica que a RECORRENTE, situada no Município de Camaçari/BA, dedicando-se à fabricação, comércio, importação, exportação e distribuição de pneumáticos, por meio da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 153/2011 (Doc. 03 da defesa), foi habilitada no DESENVOLVE, passando a fruir das referidas benesses fiscais, vez que atende a todos os requisitos estabelecidos previamente no Acordo de Intenções, firmado com o Estado da Bahia e o Município de Camaçari. (Doc. 04 da defesa). No caso, foi lavrado o Auto de Infração, com a equivocada alegação de que a RECORRENTE teria recolhido ICMS não incentivado a menor, no período em destaque, em razão do expurgo de crédito das operações de aquisição (CFOP 1.653) de combustíveis consumidos no processo de industrialização, mais especificadamente, o gás natural.

Contrapõe-se, contudo, alegando que, conforme compreende-se da IN-SAT nº 27/09, (Doc. 05 da defesa) há uma sistemática de adições e exclusões para o cálculo do Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE que deve ser observada pelo contribuinte e pelo Fisco. Tal norma indica, expressamente, 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, veja-se que os débitos de produtos não vinculados ao processo produtivo (objeto do projeto aprovado no momento da habilitação no DESENVOLVE), bem como os créditos das

aquisições/entradas não vinculadas, devem ser excluídos do saldo devedor, sendo exatamente a operação e cálculo que a RECORRENTE realizou. Argumenta que se a IN-SAT nº 27/2009 apresenta uma relação, expressa e objetiva de diversos bens que devem ou não ser considerados como vinculados ao projeto, não pode a Autoridade Fiscal Autuante, ao seu livre e indiscriminado arbítrio, inovar e dizer que esses bens seriam vinculados. Isso porque, quando a IN/SAT foi editada, a própria SEFAZ/BA já levou em consideração que esses bens poderiam ser aplicados na manufatura do projeto incentivado. Se não fosse assim, essa ressalva deveria estar expressa, até mesmo para não conduzir o beneficiário do programa, a esse verdadeiro engodo interpretativo!

A respeito deste ponto, destaca que o v. acórdão recorrido passa por cima dessas premissas e do próprio texto da IN/SAT nº 27/2009, simplesmente, negando a vigência ao normativo, que até então impôs à RECORRENTE. Entende que isso é ilegítimo, imoral, ilegal e não coaduna com os princípios basilares que norteiam a atuação do Administrador Público (art. 13 da Constituição do Estado da Bahia e art. 37, da FC/88). Explica que o Agente Fiscal AUTUANTE e o v. acórdão recorrido entenderam que a RECORRENTE teria “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cômputo do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, créditos de ICMS de gás natural, consumidos no seu processo produtivo.

Transcreve trecho da Decisão recorrida, para concluir que o acórdão recorrido cria uma suposta exceção, NÃO EXPRESSA na IN/SAT nº 27/2009, pois, ao mesmo tempo que reconhece a previsão de que as operações com o CFOP 1.653 não devem ser consideradas no cálculo, aponta que, se o Gás Natural é utilizado na operação, deve passar a ser considerado no SDPI. Como visto, esse entendimento é um equívoco, pois, é a própria IN-SAT nº 27/2009 que aponta, objetivamente, quais são as operações vinculadas ou não. É notável que referido normativo não permite que se faça interpretações paralelas sobre a vinculação ou não no projeto incentivado. Ela mesma se encarrega de fazer isso, não subordinando a questão outra análise posterior.

Assim, considerando que a parcela não incentivada do Saldo Devedor de ICMS a recolher é resultado da diferença entre esse montante e a parcela incentivada para o DESENVOLVE (a qual corresponde aos 90% desse saldo), deduz que, obviamente, quanto maior esse Saldo Devedor, menor será a parcela não incentivada. É exatamente nesse ponto que se apegou a Autoridade Fiscal e o v. acórdão recorrido, que consideraram os créditos das aquisições realizadas pela RECORRENTE no CFOP 1653 (gás natural), como vinculados à operação beneficiada pelo programa, afastando o expurgo do crédito por ela realizado, tornando maior a parcela não incentivada a pagar, de modo que os recolhimentos realizados pela RECORRENTE foram considerados insuficientes.

Transcreve dados retirados do mês de janeiro/2018, para, em seguida, concluir que, pelo exemplo, ao fazer a apuração do ICMS incentivado, a fiscalização aponta que, no “Total de créditos ICMS Operações Incentivadas” deveria ter sido imputado o montante de R\$8.358.075,01 e que, somado com o abatimento do “Valor do piso do ICMS”, resultaria no imposto diferido (90%) de R\$7.065.366,23. Isso, porque, tomou como consideração na apuração (encontro de créditos/débitos) o valor de R\$150.202,27 relativo às aquisições de gás natural (CFOP 1.653), conforme apuração das entradas que descreve.

Entretanto, conforme destacado na defesa, no cálculo do ICMS relativo às operações incentivadas, entende que não se deve levar em conta os créditos relativos às operações com o CFOP 1.653. Isso porque, o próprio Estado da Bahia, por meio da IN-SAT nº 27/2009, trouxe uma listagem dos CFOPs que considera, objetivamente, como NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO, o que se verifica no item 2.2.20, evidenciando o equívoco na interpretação realizada pela fiscalização e pelo v. acórdão recorrido e a ilegalidade da exigência que se mostra contrária à referida norma.

Conclui, portanto, que o CFOP 1.653 (gás natural) não se encontra no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações/créditos “não vinculadas ao projeto aprovado”. Por tal razão, não poderia a fiscalização e o v. acórdão recorrido, descaracterizarem essas compras,

classificando-as como aquisições destinadas à industrialização, para fins de 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, pois a regra do item 2.2 em conjunto com o item 2.2.20, determina, literalmente, que os créditos decorrentes do CFOP 1.653, para fins de apuração do DESENVOLVE são considerados não vinculados ao projeto aprovado (CNVP). Não há exceções para esta disposição expressa em relação ao citado CFOP. Assegura não haver rasuras e nem tampouco entrelinhas que suscitem dúvidas em relação a este ponto.

Afirma que qualquer interpretação contrária a isto é irregular e ilegal, pois, não decorre da necessária vinculação do ato administrativo ao arcabouço de regras vigentes e transgredir, necessariamente, as disposições da IN/SAT nº 27/2009 (responsável pelos critérios de cálculos do DESENVOLVE) e a partir disso, encerra ilegalidades e inconstitucionalidades, tais como violação ao princípio da tipicidade cerrada, segurança jurídica e o não confisco (CF/88). Argumenta que a fiscalização não detém know-how do segmento da RECORRENTE para simplesmente infirmar a contabilização por ela realizada em relação às suas operações de entrada. Ainda mais porque, tanto as adições quanto as exclusões realizadas, tomaram por fundamento, a previsão expressa da IN-SAT nº 27/09.

Repisa que o efeito de adicionar os créditos dessas aquisições/entradas ao Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE, implica anular o crédito tomado de ICMS decorrente dessas operações, o que resulta na apuração de montante devedor maior, uma vez que o crédito anterior diminui o “quantum” devido, ao passo que acrescê-lo no total, por óbvio, aumenta o débito total apurado na mesma proporção.

Sendo assim, conforme apresentado na defesa, após ciência do Auto de Infração, a RECORRENTE realizou levantamento dos valores (Doc. 06 da defesa), o qual demonstra o saldo devedor do ICMS incentivado (diferido) pelo DESENVOLVE para todo o ano de 2018. Observa que para a fiscalização, tal parcela corresponde ao valor de R\$23.102.826,30, ao passo que, para a RECORRENTE, corresponde a R\$21.745.475,28, cuja diferença resultou no montante de R\$1.357.351,02, exigido no Auto de Infração em tela.

Neste sentido, explica que, em relação ao total das parcelas incentivadas, a RECORRENTE apurou montante maior que o Fisco. Essa situação se repete em todos períodos de apuração do Auto de Infração, já que a suposta divergência está justamente na classificação das receitas relativas à aquisição de combustíveis (gás natural) pela RECORRENTE, o que se repete mês a mês. Apresenta demonstrativo referente à competência de 01/2018, por exemplo, para evidenciar que a diferença encontrada pela Autoridade Fiscal está na parcela de créditos considerados incentivados ou não.

Em relação à parcela de ICMS diferido, explica que a RECORRENTE apurou valor maior que a Fiscalização, porém, quanto à parcela não incentivada (ICMS a recolher), ao contrário, apurou montante a menor. Essa mesma situação se repete nos demais períodos de apuração, já que a suposta divergência está na classificação das receitas relativas aquisição de Gás Natural. Contudo, conforme demonstrado, para chegar ao resultado acima, a RECORRENTE respeitou, *ipsis litteris*, o disposto na IN/SAT nº 27/2009, até mesmo por se tratar de norma que implica benefício fiscal, sua interpretação não poderia deixar de ser “literal”, nos exatos termos do artigo 111, do CTN, não cabendo aumentar ou minimizar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da Administração Pública. Transcreve julgados do CONSEF em apoio aos seus argumentos.

Frisa que, no presente caso, sequer há vestígio de dolo, fraude ou simulação, de modo que a dilação do prazo para pagamento do ICMS, conforme previsto no DESENVOLVE, não tem motivação para ser afastada. Ressalta, também, 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.

Afirma que, se não fosse o DESENVOLVE, o débito apurado e declarado pela RECORRENTE poderia ser exigido de imediato pela Administração Pública, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo necessidade de qualquer outro ato para realização da

cobrança.

Portanto, sob qualquer ponto que se analise o Auto de Infração, 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, tendo em vista o correto procedimento adotado pela RECORRENTE, estão presentes os fatores e elementos que ensejam o INTEGRAL CANCELAMENTO da exigência fiscal, evidenciando a necessidade de reforma do v. acórdão ora recorrido.

Quanto à multa, defende a sua inaplicabilidade, dadas as especificidades do caso concreto. Alega que, da forma como foram deduzidas as alegações na defesa, claramente, o v. acórdão não se ateve aos pontos apresentados e, de plano, ficará evidenciada a necessidade de reforma do julgamento, também neste ponto, para que as questões sejam analisadas de acordo com a juridicidade necessária.

Após reproduzir os argumentos da defesa, conclui que a referida penalidade só seria aplicável, na hipótese de comprovada ação da empresa, no sentido de se valer de artifícios inidôneos, com o objetivo único e exclusivo de fraudar a Administração Pública, o que, no caso, não ocorreu, pois, conforme demonstrado, a infração que lhe foi imputada não subsiste. Ora, se há discussão quanto ao texto da IN/SAT nº 27/2009, conforme notoriamente levantado pelo Fisco e pela 2ª JJF, evidente que não se está diante de um mero inadimplemento fiscal e a RECORRENTE não pode ser tida como tal, suportando tão elevada pena, pois, foi levantada celeuma interpretativa do texto, que, no mínimo, teria acarretado divergências por ambas as partes sobre o tema.

Transcreve legislação e jurisprudência para, ao final, concluir que a penalidade precisa ser dotada de razoabilidade e proporcionalidade, o que impõe que seja reduzida.

Ante o exposto, a RECORRENTE pede e espera que seja recebido, processado e INTEGRALMENTE PROVIDO o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, reformando-se o v. acórdão recorrido, para o fim de: a) Preliminarmente, ANULAR o Auto de Infração nº 269194.0008/19-2, tendo em vista que o lançamento foi efetuado sem observância das regras que regem os atos administrativos, violando assim diversos dispositivos legais e constitucionais, dentre eles os contidos nos arts. 5º, inciso II; 37 e 150, inciso I da CF/88, bem como nos arts. 97 e 142 do CTN; b) No mérito, CANCELAR o Auto de Infração nº 269194.0008/19-2, considerando os argumentos e elementos comprobatórios, os quais demonstram que os expurgos dos créditos tomados nas aquisições/entradas do CFOP 1.653 (combustível – gás natural) foram realizados conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/09, a qual considera essas operações como créditos não vinculados ao projeto aprovado no DESENVOLVE; c) por mero argumento, na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, a RECORRENTE ainda requer a REDUÇÃO DO PERCENTUAL APLICADO A TÍTULO DE MULTA, para patamares que observem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme art. 112, do CTN e de acordo com o que prevê a CF/88 e a jurisprudência do STF e STJ.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, o Sujeito Passivo alega nulidade por falta de clareza do lançamento, bem como por falta de indicação do CFOP estornado. Alega, também, ausência de indicação da norma violada.

Quanto à alegada falta de clareza, não merece acolhida, pois a descrição da conduta infratora não se limitou à expressão “*Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve ...*” (texto comum às duas infrações), mas a autoridade fiscal teve o cuidado de adicionar textos explicativos que elucidam a conduta autuada. Assim, na Infração 01, adicionou-se “*parcela antecipada (Cod. Rec. 2167) recolhida em valor inferior ao devido. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF*”. Já na Infração 02, consta que “*em virtude de a parcela sujeita à dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado, tendo recolhimento a*



*menor do que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final. Ver em anexo Índice do PAF”.*

Ou seja, resta claro que a primeira infração decorreu do recolhimento a menor da parcela incentivada, a qual foi antecipada pela empresa, enquanto que a segunda infração, por sua vez, resultou do cálculo a menor da parcela não sujeita à dilação (código de receita 0806), conforme esclarece o autuante na peça inaugural do lançamento (folha 01).

Esclarece, o autuante, que houve a exclusão, indevida, dos valores relativos às aquisições de gás natural (CFOP 1.653) dos créditos vinculados ao projeto. Ademais, às folhas 03/32, o cálculo do tributo devido se encontra detalhado, com a indicação de todas as parcelas que foram consideradas para apuração do *quantum debeatur*. Assim, não tem sentido alegar-se que “*não foi dito qual CFOP foi estornado*”.

A despeito de não ter feito a indicação do dispositivo da legislação do Desenvolve descumprido, o Auto de Infração aponta, todavia, os artigos da Lei nº 7.014/96 violados e se reporta à legislação do Programa Desenvolve. Não se pode, ainda assim, anular-se o lançamento por indicação genérica, quando a descrição dos fatos torne evidente o enquadramento legal, conforme art. 19 do RPAF/99, conforme abaixo.

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

No mérito, quanto à Infração 01, a conduta infratora foi descrita como “*Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve (agosto de 2018)*”. Consta que se trata de “*parcela antecipada (Cod. Rec. 2167) recolhida em valor inferior ao devido. ...*”. Às folhas 07/09, consta o detalhamento dos valores apurados pela fiscalização, com o cálculo da diferença entre o valor encontrado e aquele recolhido pelo Contribuinte.

O Sujeito Passivo nada aduziu relativamente ao mérito dessa autuação, sucumbindo às provas carreadas ao processo pela fiscalização. Mantida a infração.

Quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “*Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve (janeiro a dezembro de 2018, com exceção de agosto)*”. Consta que “*em virtude de a parcela sujeita à dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado, tendo recolhimento a menor do que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final. ...*”

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as aquisições de gás natural se classificam como “créditos não vinculados ao Programa DESENVOLVE”. Argumenta que a própria Instrução Normativa SAT nº 27/2009 orienta nesse sentido, apontando que tais créditos devem ser tratados como parcelas não vinculadas ao Programa (CNVP).

A questão a ser resolvida, portanto, guarda relação com o correto tratamento a ser dispensado aos créditos de ICMS decorrentes do imposto pago nas aquisições de gás natural. É o que passo a analisar.

Pois bem, o exame dos fólios processuais revela que a Recorrente desenvolve atividade de manufatura de pneumáticos e de câmaras de ar, conforme declara à folha 236. Para tal desiderato, adquire gás natural que é utilizado como insumo na planta industrial. O Sujeito Passivo classifica essas aquisições no CFOP 1.653 (Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final), apropriando-se do crédito correspondente ao tributo destacado nos documentos fiscais de entrada.

Argumenta que a Instrução Normativa SAT 27/2009 contém previsão expressa nesse sentido.

Transcreve o texto do Item “2.2.20” em apoio aos seus argumentos. Transcrevo abaixo o dispositivo citado.

*“2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

*...*

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

*...”*

Observe-se, todavia, que não há, no texto da IN, referência expressa ao CFOP 1.653, mas à posição mais genérica “1.650” e “2.650”, conforme acima. Assim, raciocinou o Contribuinte que tal norma legitimaria a sua conduta. Olvidou-se, todavia, do fato de que somente podem ser tratados como crédito não vinculado aquelas aquisições de insumos não vinculados ao seu processo produtivo de implantação ou de expansão, conforme se lê no subitem 2.2.16, abaixo reproduzido.

*“2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*

*...*

*2.2.16. Compra de insumo não vinculado ao projeto aprovado;*

*...”*

Ora, o gás natural adquirido se presta à utilização na planta industrial, conforme se encontra sobejamente provado nos autos. Dessa forma, soa despropositado querer tratá-lo como “*não vinculado ao projeto aprovado*”, em contrariedade à toda a sistemática do benefício fiscal em exame.

Assim, entendo que agiu corretamente a autoridade fiscal, pois indubitavelmente se encontra caracterizada a infração.

Quanto ao pedido de redução da multa, refoge à competência desse colegiado por se tratar de descumprimento de obrigação principal, hipótese que não foi contemplada no autorizativo previsto no art. 158 do RPAF.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Tratando-se de cálculo das parcelas não incentivadas do PROGRAMA DESENVOLVE, em que pese a argumentação interpretativa apresentada pelo ilustre relator, permito-me do mesmo discordar pelos fundamentos que apresento.

O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980, de 12/12/2001, e tem como objetivo o determinado no seu artigo 1º:

*Art. 1º - Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, com o objetivo de 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*

A própria Lei nº 7.980/2001 e o Decreto nº 8.205/2002 estabelecem os condicionantes para enquadramento das empresas que assim desejem, do que não discordam o autuante, a Junta Julgadora e também o relator do presente processo.

A discordância tem sua base na forma de como proceder o cálculo das parcelas incentivadas e do quanto deva ser recolhido mensalmente pelo beneficiário do incentivo fiscal, o que é definido pela Instrução Normativa nº 27, de 12.02.2009, ao enunciar no item 1:

*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.*

Assim é que a Instrução Normativa estabelece a sistemática de cálculo da parcela não incentivada, em seu item 2, abaixo descrito:

*2 - O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:*

*SDPI = SAM – DNVP + CNVP, onde:*

*SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE;*

*SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo);*

*DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado;*

*CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.*

Implícito está que na forma de cálculo temos, em realidade, uma dupla apuração do tributo a ser recolhido, o tributo incentivado e o não incentivado, sendo a lide no presente processo vinculado ao que venha a compor o DNVP e CNVP.

No sub item 2.1 a Instrução Normativa identifica quais são as operações que compõem os DNVP – Débitos fiscais não Vinculados ao projeto aprovado.

Já as operações que a Instrução Normativa identifica como de créditos não vinculados estão listados no sub item 2.2, de onde vem o cerne da presente lide, tendo o autuante, a Junta Julgadora e o relator deste processo não considerado como crédito não vinculado o correspondente às aquisições de gás natural, classificadas no CFOP – 1.653, ao passo que a Recorrente as considera como tais.

O CFOP 1.653 é assim identificado:

*CFOP 1653 - 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.*

Nas operações identificadas como créditos não vinculados ao projeto industrial, a alínea 2.2.20 lista:

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

Como se vê, não é o contribuinte quem estabelece quais operações são consideradas vinculadas ou não ao projeto e por consequência sujeitas à exclusão dos créditos tributários quando do cálculo da parcela não incentivada a recolher, assim como, não pode o julgador buscar dar interpretação própria, ou seja, por seu entendimento, pois contraria claramente o dispositivo legal, tão somente no intuito de carrear aos cofres públicos valores indevidos.

Bem situa a Recorrente em sua peça recursiva ao afirmar:

*Ora, se a IN-SAT nº 27/2009 apresenta uma relação, expressa e objetiva de diversos bens que devem ou não ser considerados como vinculados ao projeto, não pode a Autoridade Fiscal Autuante, ao seu livre e indiscriminado arbítrio, inovar e dizer que esses bens seriam vinculados. Isso porque, quando a IN/SAT foi editada, a própria SEFAZ/BA já levou em consideração que esses bens poderiam ser aplicados na manufatura do projeto incentivado. Se não fosse assim, essa ressalva deveria estar expressa, até mesmo para não conduzir o beneficiário do programa, a esse verdadeiro engodo interpretativo!*

Mais ainda, ao contestar o posicionamento do Fisco de relação ao expurgo dos créditos sobre as aquisições de gás natural – CFOP 1.653, afirma:

*Veja-se, portanto, que o CFOP 1.653 (gás natural) não se encontra no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações/creditos “não vinculadas ao projeto aprovado”. Por tal razão, não poderia a fiscalização e o v. acórdão recorrido, descaracterizarem essas compras, classificando-as como aquisições destinadas à industrialização, para fins de 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.***

Querer criar interpretações contrárias ao disposto na lei (Instrução Normativa) é subverter o princípio da legalidade e flagrante violação ao princípio da tipicidade cerrada, segurança jurídica e o não confisco, sendo de estranhar o posicionamento das autoridades fiscalizadoras, em especial do ilustre relator ao afirmar: *“todavia, que não há, no texto da Instrução Normativa, referência expressa ao CFOP 1.653, mas à posição mais genérica “1.650” e “2.650”, conforme acima”*, quando o sub item 2.2.20 lista especificamente quais CFOPs deverão ser excluídos, do grupo 1.650, e, dentre eles não consta o CFOP 1.653.

Mais estranho ainda é querer o ilustre relator enquadrar o CFOP 1.653 no rol dos indeterminados, ao buscar enquadrar estas operações como constantes do sub item 2.2.16, abaixo transcrito:

*2.2.16. Compra de insumo não vinculado ao projeto aprovado;*

Também é de se estranhar que a Instrução Normativa, objeto do enquadramento das operações, como afirmado pelo ilustre relator, só sirva ao Fisco quando assim lhe convenha e, quando não, ser considerada como mero instrumento de ordenamento e orientação internos em nada se submetendo o contribuinte.

Considerando que o Auto de Infração está em desacordo com o que determinado na legislação de regência, por contrariar o determinado na Instrução Normativa nº 27/2009, acato as razões recursivas apresentadas pela Recorrente e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0008/19-2**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.357.351,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira, Leonel Souza Araújo e Rubens Bezerra Soares

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS