

**PROCESSO** - A. I. N° 269200.0001/16-4  
**RECORRENTE** - PIRELLI PNEUS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0055-03/17  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0151-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **PARTE I** - Acolho parcialmente as alegações recursais, especificamente no ponto que aborda o direito adquirido para transferência de créditos relacionados às operações de venda de mercadorias à FORD sob o amparo do PROAUTO, pois, da análise do Regime Especial concedido à FORD, verifica-se que não há impedimento legal para que a referida transferência tenha ocorrido. Entende-se que o fiscal laborou em equívoco ao exigir diferença do ICMS substanciado em lançamento à débito não incentivado do crédito transferido à FORD, haja vista que referida transferência estava devidamente amparada pela Lei n° 7.537/99 c/c Decreto n° 7.989/01, estando, portanto, atrelado exclusivamente à efetiva apuração mensal de créditos de ICMS decorrente da compra dos insumos utilizados na fabricação das mercadorias que foram remetidas à FORD. Ademais, a autorização de transferência de créditos decorre da própria logística tributária que fundamentou o benefício fiscal dado às empresas do PROAUTO (Lei n° 7.537/99). Assim, não se poderia admitir a interpretação de que o Estado da Bahia teria condicionado a transferência dos créditos de ICMS à FORD a uma condição que se sabe difícil de acontecer (por conta do saldo credor), especificamente no caso da Recorrente. Constatado a retificação do lançamento fiscal em diligência onde os valores dos créditos transferidos à Ford e inseridos na coluna de débito não incentivado foram, de fato, devidamente realocados para a coluna de débito incentivado, sendo que os novos valores apurados sanaram os vícios de uma interpretação enganosa. Resta parcialmente devida a autuação. Não há elementos nas razões meritórias que infirmem a tipificação da infração, pois a autuação está atrelada ao recolhimento a menor em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação do DESENVOLVE. De ofício, foi corrigido o erro material cometido pelo fiscal autuante no mês de novembro de 2013, visto que, neste único mês em específico, não foi realizado o ajuste demandado. **PARTE II** - Com base nas informações alegadas pela recorrente o PAF foi convertido em diligência para que a recorrente acostasse o Livro Fiscal de Controle Produção e

Estoque, de forma a permitir uma análise mais específica das alegações apontadas, contudo, não ocorreu. Apesar de ter sido oportunizada ao longo do processo a recorrente não trouxe elementos capazes de elidir essa parte da infração. Conclui-se pela manutenção da Decisão proferida pelo Juízo de base, no particular. Indeferida o pedido de perícia suscitado. Não acolhida a preliminar. Afastada a inconstitucionalidade da multa aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF através do Acordão nº 0055-03/17 que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$19.551.745,04, acrescido da multa de 60%.

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2016, exige crédito tributário em razão da irregularidade abaixo apurada objeto do presente Recurso Voluntário:

*Infração 02 - 03.08.04 - recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Contribuinte diferiu parcela a maior do saldo devedor do imposto mensal, considerando os termos do benefício fiscal Desenvolve, no valor de R\$18.742.751,93, nos meses de maio de 2013 a dezembro de 2014.*

A 3ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, emitindo o seguinte voto:

### “VOTO

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

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

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

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

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

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

*Da análise do levantamento fiscal que serviu de base para esta infração, considero que não há razão para prosperar essa tese defendida pelo impugnante. O Auto de Infração (fl.01), na descrição dos fatos, deixa claro, que para o cálculo de parte dos débitos, onde havia impossibilidade da coleta direta dos valores destacados no documento fiscal, em razão de ocorrência de operações incentivadas e outras não incentivadas, foi utilizada a proporcionalidade entre as saídas incentivadas e o valor total das saídas.*

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

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

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

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

No mérito, a infração 02 acusa o autuado de ter realizado recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. O Contribuinte diferiu parcela a maior do saldo devedor do imposto mensal, nos termos do benefício fiscal DESENVOLVE nos meses de maio de 2013 a dezembro de 2014.

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

Antes de adentrarmos propriamente, na apreciação das razões de defesa, entendo ser importante e oportuno, trazer à lume, informações do Autuante, a respeito de aspectos pertinentes ao Autuado, ao lançamento, a legislação aplicável e a matéria tributável, que melhor esclarecem pontos controvertidos deste processo.

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

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

Este entendimento está hoje completamente pacificado na esfera da Administração Tributária do estado da Bahia, inclusive tendo sido editada uma Instrução Normativa (n. 27/2009) que elenca claramente quais operações estão enquadradas, ou não, no benefício fiscal. Isto para fins de obtenção do valor do imposto a ter

*seu recolhimento diferido, num processo de adições e subtrações, das parcelas ditas “não-incentivadas”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

( . . . )

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

- a) os créditos escriturados no respectivo período de apuração;
- b) os débitos escriturados acaso ocorridos no respectivo período de apuração;
- c) o saldo credor resultante que será obtido do total da letra "a" subtraído o total da letra "b";
- d) o valor total das operações de saídas ocorridas no período;
- e) o valor total das operações de saídas com diferimento do ICMS com destino à Anuente;
- f) o coeficiente a ser aplicado sobre os créditos, resultado da relação proporcional entre os totais das letras "e" e "d" acima;
- g) o valor do crédito acumulado passível de transferência, que será o resultado da multiplicação do coeficiente obtido na letra "f" sobre o saldo credor obtido na letra "c";

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

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

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

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

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

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

caso concreto, não foi alterado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na própria informação fiscal, o autuante explicou ter identificado a ocorrência de equívoco no cálculo de

proporcionalidade realizado para o mês de agosto, tanto em relação ao exercício de 2013 (apontado pelo Autuado), quanto em agosto de 2014, ambos com o produto de código 175/65R14 82T P4cint (K1). Não identificou inconsistências relativamente ao mês de junho de 2014. Realizou os ajustes necessários e refeitos os cálculos, o débito não-incentivado nestas operações, passaram de R\$ 84.399,29 para R\$75.395,94 em agosto de 2013; de R\$ 37.321,44 para R\$ 62.736,27 em setembro de 2013; de R\$22.557,00 para R\$ 20.267,20, em agosto de 2014 e de R\$ 38.673,79 para R\$40.924,78, em setembro de 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A recorrente inconformada com a decisão de piso, interpôs Recurso Voluntário alcançando unicamente a infração 2, com base nos seguintes fundamentos:

Preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração aduzindo que não se pode admitir que v. acórdão se esquive de analisar documentos anexados aos autos. Informa que, no período de janeiro de 2008 a março de 2012 a Recorrente foi autuada (Auto de Infração nº 233038.0004/13-7)

tendo como objeto o mesmo fato supostamente infrator do Auto de Infração ora impugnado que foi a transferência de créditos à FORD em atendimento ao Programa PROAUTO. Entende que o Auto de Infração ora combatido traz alteração no critério jurídico que anteriormente foi adotado pelo Fisco Baiano o que viola frontalmente não só os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito e da moralidade administrativa, bem como os artigos 145, 146 e 149 do CTN. Conclui que o auto de infração lavrado anteriormente é, por óbvio, da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – dentro da qual se insere este CONSEF, não sendo razoável que a Junta deixasse de apreciar adequadamente a argumentação posta pela Recorrente por entender que não estão presentes elementos a comprovar de forma inequívoca, que houve interpretação antecedente diversa da que agora se apresenta.

Ainda na preliminar de nulidade, aduz ter havido clara violação ao artigo 142 do CTN. Alega que a autuação é extremamente confusa e não permite à Recorrente a identificação do real motivo determinante que levou à autuação, violando o artigo 142 do CTN na medida em que não foi verificada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributável. Ressalta que houve equívoco na identificação do sujeito passivo, também violando o referido dispositivo e que o método adotado para o cálculo do tributo devido, baseado na presunção, é ilegal e viola o artigo 142, na medida em que não foi adequadamente calculado o montante do tributo devido. Assim, a precariedade do ato administrativo de lançamento (auto de infração ora combatido) está na ausência de investigação dos fatos que estão diretamente relacionados com as operações relativas à infração 2.

Complementa que a precariedade do auto de infração e a violação ao artigo 142 do CTN são evidentes, tendo em vista que a verificação do saldo credor acumulado do ICMS em relação a todas as operações da Recorrente não é suficiente e muito menos necessário à avaliação da regularidade e quantificação dos créditos qualificáveis para transferência à FORD. Tal dado (saldo credor acumulado do estabelecimento como um todo), Senhores Julgadores, só seria suficiente para fundamentar uma autuação na qual o motivo determinante fosse a irregularidade da transferência de créditos nas hipóteses e situações genéricas trazidas pelo RICMS (e.g., artigo 26, da Lei nº 7.014/96 e artigo 317, do RICMS/BA), mas nunca no presente caso.

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

Também se nota a precariedade da autuação uma vez que há evidente equívoco na identificação do sujeito passivo da suposta obrigação tributária. A autuação ora combatida refere-se à suposta transferência irregular, por parte da Recorrente, de créditos de ICMS à FORD. Ainda que se admita que a transferência de créditos foi de fato irregular, o que se admite apenas por hipótese e em razão do princípio da eventualidade, é evidente que a conduta da Recorrente não significou pagamento a menor do ICMS por ela devido, como está equivocadamente sendo exigido pelo auto de infração ora combatido. Muito pelo contrário! Conforme será melhor demonstrado a seguir, a Recorrente, em razão da transferência dos créditos à FORD pagou, inclusive, mais ICMS no período. Assim, a transferência de créditos fiscais à FORD não só não implica pagamento a menor de ICMS como reduz a parcela de créditos fiscais que é utilizada na apuração mensal da Recorrente, fazendo, obviamente, com que ela tenha que pagar mais ICMS do que se não tivesse transferido os créditos. Portanto, entendendo a Fiscalização que a transferência de crédito foi irregular – o que não é verdade – não foi a Recorrente quem se utilizou desses valores para redução do ICMS devido, não podendo a Recorrente sofrer a exigência, encartada no Auto de Infração ora combatido, relacionada à *falta de pagamento do imposto*. Em sendo assim, é

evidente a precariedade do auto de infração, uma vez que a Fiscalização se equivocou na identificação do sujeito passivo, violando frontalmente o artigo 142 do CTN.

No tocante à Parte II da infração 2, alega que a determinação do montante do crédito tributário se deu de forma presumida, muito embora a I. fiscalização tivesse à sua disposição todos os documentos necessários para elaboração de qualquer cálculo a respeito dos valores que, segundo a acusação, não deveriam ter sido considerados como “incentivados” no âmbito do DESENVOLVE. Destaca que o próprio v. acórdão reconhece que para a apuração correta do imposto devido seria necessária a identificação, nos controles da Recorrente, de quais operações que sofreram a transformação em seu estabelecimento e quais foram adquiridas para comercialização sem nenhuma modificação. Ocorre que, alega a recorrente que v. acórdão, deturpando completamente o conteúdo do artigo 142 do CTN, afirma que pelo fato de a Recorrente não ter efetuado essa diferenciação (sendo certo que não foi intimada) seria legítimo o procedimento presuntivo adotado pela I. Fiscalização.

Alega que o método da proporcionalidade adotado pela Fiscalização configura um meio presuntivo de apuração do imposto. Entende que os procedimentos, ainda que amparados por “roteiros de Auditoria”, são ilegais e, ainda, o próprio Autuante reconheceu, em resposta à impugnação, o excesso da autuação em relação a alguns períodos, o que reforça a precariedade do lançamento.

Esclarece que o auto de infração, no tocante à Parte II da Infração 02, se refere ao suposto recolhimento a menor de ICMS em razão de a Recorrente, supostamente, ter dado “saídas de mercadorias adquiridas de terceiros como se fossem saídas de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento, mediante o destaque de CFOP's correspondentes a saídas de mercadorias de produção própria”.

Questiona o procedimento realizado, indicando que ao invés de fazer um levantamento fiscal preciso por meio da análise das notas fiscais de saída e dos registros fiscais realizados pela Recorrente – verificação cuja necessidade foi reconhecida pelo próprio v. acórdão recorrido – a I. Fiscalização se valeu de uma regra de presunção, não estabelecida em lei, para estimar o suposto valor devido. Segundo consta da autuação fiscal, para elaboração desse cálculo presumido, “foi considerado o valor médio unitário do débito do ICMS gerado em cada período de apuração, multiplicado pela quantidade de mercadorias adquiridas dentro do período de apuração respectivo”. Sustenta a tese que se utilizado “valor médio unitário do débito do ICMS”, a I. Fiscalização está sim presumindo que o valor do ICMS corresponde a uma média. Informa que não há “proporcionalização” pois, para que este pudesse ser efetuado, seria necessário apurar, de fato, quais operações referem-se a produtos que sofreram transformação no estabelecimento da Bahia e quais foram adquiridas de terceiros sem nenhuma industrialização o que, reconhecidamente, não ocorreu. Conclui afirmando que o procedimento de “proporcionalização” não tem qualquer base legal, o que traz violação ao princípio da legalidade e da estrita legalidade, e.g., artigos 5º e 150, I da CF; artigos 9º, I e artigo 97, incisos e parágrafos, todos do CTN. Assim, o lançamento tributário por presunção só pode ocorrer em situações excepcionalíssimas, em relação às quais é pressuposto que o agente fiscal identifique e demonstre eventual conduta dolosa na realização de hipotética fraude ou simulação ou que identifique e demonstre eventual idoneidade de documentos fiscais, assim como expressamente previsto no artigo 22 da Lei nº 7.014/1996;

No tocante à parte I, explica que o fato da Recorrente ser fornecedora da FORD, aliado ao fato da FORD ser beneficiária do PROAUTO, ao vender seu produto com diferimento do ICMS, acumula créditos. Autorizada pelo Decreto nº 7.989/2001 transfere os créditos acumulados da operação à FORD, amparada pelo Regime Especial concedido nº 07894720042, tendo sido deferido nos termos do Parecer Final GECOT nº 5398/2004 exarado em 14/07/2004. Destaca que a necessidade de existência de saldo credor acumulado de ICMS – motivo determinante para lavratura do auto de infração ora combatido – não foi, em nenhum momento, posta como condição para a realização da transferência de créditos de ICMS à FORD. Entende que o saldo credor acumulado do

estabelecimento como um todo, só seria suficiente para fundamentar uma autuação por eventual irregularidade da transferência de créditos nas hipóteses e situações genéricas trazidas pela legislação do ICMS (*e.g.*, artigo 26, da Lei nº 7.014/96 e artigo 317 do RICMS/BA), mas nunca no presente caso. Alerta que há uma especificidade na regra que prescreveu a possibilidade de transferência de créditos da Recorrente à FORD. Primeiro porque a possibilidade de transferência decorre de norma específica (Lei nº 7.537/99 c/c Decreto nº 7.989/01); segundo porque somente os créditos relativos à aquisição de insumos para fabricação de produtos vendidos à FORD, beneficiária do PROAUTO, são qualificáveis para quantificação do montante a ser transferido, a cada mês de apuração; e terceiro porque a autorização de transferência de créditos decorre da própria logística tributária que fundamentou o benefício fiscal dado às empresas do PROAUTO (Lei nº 7.537/99), necessário para que ele não seja inviabilizado. Conclui afirmando que o Regime Especial reforça aquilo que a Recorrente vem afirmando ao longo de todo este processo, no sentido de que os créditos qualificáveis como “transferíveis” na situação em questão não se relacionam com eventuais créditos que eventualmente venham a ser acumulados pela empresa ao logo do tempo e em face de todas as suas operações, mas apenas e tão somente, aqueles créditos que são gerados a cada operação de venda de mercadorias à FORD.

A recorrente confronta a decisão da Junta com o estabelecimento no Regime Especial entendendo que, se partir da premissa do v. acórdão – de que a transferência só é autorizada quando existente saldo credor de qualquer operação –, é forçoso concluir que a Recorrente estaria autorizada a transferir qualquer crédito e não somente aqueles decorrentes das operações com a FORD, no âmbito do PROAUTO. Nesse ponto, se alcançaria a conclusão de que bastaria a existência de saldo credor para que a transferência de qualquer crédito fosse efetuada, o que, como se há de convir, é algo completamente incoerente com todo o sistema de normas tributárias deste Estado da Bahia. Afirma que esse entendimento iria na contramão da real intenção do incentivo fiscal, o que torna inócuo o regime especial concedido pelo Estado da Bahia à Recorrente, bem como os benefícios do programa DESENVOLVE.

Considerando que, em relação à totalidade das suas operações, não costuma acumular saldo credor de ICMS, alega que não se poderia admitir a interpretação de que o Estado da Bahia teria condicionado a transferência dos créditos de ICMS à FORD a uma condição que se sabe difícil de acontecer, especificamente no caso da Recorrente.

Alega insubsistência do Auto de Infração em face da Alteração no Critério Jurídico anteriormente adotado, pelo Fisco Baiano no Auto de Infração nº 233038.0004/13-7 que entendeu que a ora Recorrente teria infringido a legislação tributária porque deixou de transferir à FORD, a cada período de apuração, a totalidade dos créditos gerados em cada um desses períodos. Complementa afirmando que, de forma diametralmente oposta, no auto de infração ora impugnando, o mesmo Fisco baiano está acusando a Recorrente de infringir a legislação tributária pelo fato de ter realizado a transferência da totalidade dos créditos gerados, mês a mês, em cada respectivo período de autuação. Assim, a modificação introduzida no lançamento realizado contra a empresa sucedida não foi causado pela impugnação, nem pelo Recurso de Ofício, nem muito menos pelas hipóteses previstas no art. 149 do Código Tributário Nacional, mas constitui fruto exclusivo de ato arbitrário do Órgão Julgador.

Entende a recorrente que houve erro na capitulação legal da infração vez que, se interpretada como irregular a transferência do crédito à FORD, teria a Recorrente efetuado recolhimento do ICMS em valor maior do que aquele que teria sido recolhido se não tivesse havido transferência de créditos. Esclarece que o recolhimento a menor do ICMS, somente ocorrerá na hipótese em que o terceiro recebedor dos créditos se utilizar de tais créditos para reduzir o ICMS a pagar em sua própria escrita fiscal. Rechaça a autuação visto que este fato, sequer foi objeto de investigação, de modo que não há, sequer, a certeza sobre o fato de a FORD ter ou não utilizado tais créditos para abatimento do ICMS devido nos períodos autuados. Termina afirmando que é evidente que a transferência de créditos – seja ela regular ou não – não implicou em nenhum um recolhimento a menor por parte da Recorrente, como afirma a autuação, mas sim em um recolhimento a maior

do que seria apurado se os créditos de ICMS não tivessem sido transferidos.

Quanto a parte II da infração 2, o entendimento do v. acórdão, assim como o da I. Fiscalização, não encontra qualquer apoio na legislação e decorre de uma interpretação tendenciosa e equivocada do termo “operações próprias”, beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, desnaturando o próprio intuito do referido programa. Aponta que a Lei nº 7.980/2001, instituidora do Programa DESENVOLVE, ao definir quais benefícios fiscais podem ser concedidos pelo Poder Executivo do Estado da Bahia, não fez qualquer ressalva em relação à natureza das operações que geram o ICMS a ser incentivado. Esclarece que o dispositivo legal que a I. Fiscalização entendeu violado, sob o entendimento de que as hipotéticas operações de saída de mercadorias adquiridas de terceiros não se enquadrariam no conceito de “operações próprias” para fins de fruição dos benefícios fiscais do DESENVOLVE não merece apreço visto que está confundindo realização de “operações próprias” com “fabricação própria”, como se somente as operações de saída de produtos fabricados pela Recorrente estivesse abarcada pelos benefícios fiscais do Programa DESENVOLVE, o que não reflete a realidade. Afirma que tanto as saídas de mercadorias de fabricação própria, quanto as saídas de mercadorias adquiridas de terceiros devem ser consideradas operações próprias para fins da incidência e apuração do ICMS, tendo em vista que ambas são praticadas pelo mesmo estabelecimento e em nome próprio.

Requer a relevação das multas e da exclusão de qualquer acréscimo decorrente de mora. Justifica o referido requerimento alegando que ao agir segundo as manifestações do Estado da Bahia e no fiel cumprimento do Regime Especial já mencionado, nenhuma penalidade poderia ter sido imputada à Recorrente, que apenas seguiu a lei e as orientações administrativas vigentes à época da autuação.

Solicita que na remota hipótese o v. acórdão não ser reformado para acolher a preliminar de nulidade por precariedade, seja reformado ao menos para determinar a baixa em diligência para que o cálculo do ICMS seja feito com base nos registros contábeis e fiscais e não por meio indiciário e presumido.

Por último entende ser evidente que há uma generalidade em relação à hipótese de aplicação da referida norma punitiva. Ao contrário do quanto afirma o v. acórdão, é evidente a sua ausência de *tipicidade*. Aduz que tal dispositivo legal infringe o princípio da tipicidade, uma vez que nele não há a descrição concreta das condutas que ensejariam a aplicação da multa, limitando-se a prever genericamente que a sanção se dará em relação a alguma conduta que não foi especificada como infração pela lei.

A Recorrente, por fim, demonstrou o nítido caráter confiscatório da multa que deve, portanto, também ser cancelada.

Adentrando na análise meritória das razões do recurso, concluíram os membros da 2ª CJF ser necessária a conversão do feito em diligência para que: I) **que o autuante** retifique os demonstrativos acostados aos autos, expurgando do lançamento efetuado junto ao “conta corrente não incentivado” os créditos transferidos para a FORD para que, na oportunidade do julgamento, e caso seja vislumbrada a hipótese da legalidade da transferência do crédito à Ford, seja possível o Julgador promover a liquidação da decisão. II) **que a recorrente** identifique em seus controles (LIVRO-CONTROLE, PRODUÇÃO E ESTOQUE) quais as efetivas operações realizadas que sofreram a transformação em seu estabelecimento (operações próprias), daqueles que foram adquiridas de terceiros para comercialização sem nenhuma modificação, ou seja, as saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, não amparadas pelo benefício fiscal do DESENVOLVE.

Cumprida a diligência, a autoridade fiscal retificou o demonstrativo de débito, fl. 675, mídia fl. 677, Demonstrativo 03-A e 03-B, retificando a parte I (créditos transferidos para FORD) e sinalizando que, quanto a parte II, a recorrente não trouxe aos autos a prova demandada, fazendo apenas a junta de planilha onde constam operações de entradas e saídas das mercadorias objeto da autuação, sem qualquer discriminação, em relação às operações próprias x adquiridas de terceiros.

Pautado para julgamento, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o presente PAF em nova diligência à ASTEC, com vistas a avaliar se os créditos dos insumos empregados na fabricação de mercadorias posteriormente vendidas à FORD foram contabilizados como créditos vinculados ou não vinculados, fl.711.

À fl. 715, o auditor fiscal estranho ao feito se pronunciou nos autos, informando que foram verificadas através das EFD's do autuado que os créditos referentes às aquisições de insumos, empregados na fabricação das mercadorias posteriormente vendidas à FORD, com diferimento, foram contabilizadas na escrita fiscal da autuada como créditos vinculados, conforme se verifica nos arquivos gravados em mídia à fl. 718.

Fez-se presente o advogado, devidamente habilitado, Dr. Rodrigo Marinho na sessão de julgamento dos dias: 09/06/2020 sendo vista do conselheiro Marcelo Mattedi e Silva, 15/06/2020 sendo adiado para 22/06/2020.

Este é o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 3<sup>º</sup> JJF através do Acordão nº 0055-03/17, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$19.551.745,04, acrescido da multa de 60%.

Inicialmente suscitando nulidade da infração, a recorrente alega que havia sido autuada anteriormente sob o mesmo fato supostamente infrator quer seja transferência de créditos à FORD em atendimento ao Programa PROAUTO e que não se pode admitir que haja alteração no critério jurídico que anteriormente foi adotado pelo Fisco Baiano, haja vista violar frontalmente não só os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito e da moralidade administrativa, bem como os artigos 145, 146 e 149 do CTN.

Não obstante compreender as alegações de defesa, não se pode aqui esperar que um acordão sobre um assunto específico tenha repercussões inalteradas nos julgamentos subsequentes, sendo por óbvio, admitido que interpretações diversas possam ocorrer, não sendo portanto, admissível suscitar nulidade por ter uma junta interpretado a legislação à época de forma distinta à ora aplicada pelo fiscal autuante no Auto de Infração referido.

Ainda na preliminar de nulidade, aduz ter havido clara violação ao artigo 142 do CTN, por entender que a autuação é extremamente confusa e não permite identificar o real motivo determinante que levou à autuação. Ressalta que houve equívoco na identificação do sujeito passivo, também violando o referido dispositivo e que o método adotado para o cálculo do tributo devido, baseado na presunção, é ilegal e viola o artigo 142, na medida em que não foi adequadamente calculado o montante do tributo devido. Assim, a precariedade do ato administrativo de lançamento (auto de infração ora combatido) está na ausência de investigação dos fatos que estão diretamente relacionados com as operações relativas à infração 2.

Completa que a precariedade do auto de infração e a violação ao artigo 142, do CTN são evidentes, tendo em vista que a verificação do saldo credor acumulado do ICMS em relação a todas as operações da Recorrente não é suficiente e muito menos necessário à avaliação da regularidade e quantificação dos créditos qualificáveis para transferência à FORD. Tal dado (saldo credor acumulado do estabelecimento como um todo), só seria suficiente para fundamentar uma autuação na qual o motivo determinante fosse a irregularidade da transferência de créditos nas hipóteses e situações genéricas trazidas pelo RICMS (e.g., artigo 26 da Lei nº 7.014/96 e artigo 317 do RICMS/BA), mas nunca no presente caso.

Sinalizo, contudo, que o Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF-BA (Decreto nº 7.629/99). O processo administrativo fiscal - PAF está revestido de todas as 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 e quantas vezes entendeu pertinentes.

Os dispositivos legais infringidos foram consignados no Auto de Infração, aduzindo a sua motivação, com a indicação dos fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública e o objeto do ato de constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública desse Estado.

Quanto a proporcionalidade aplicada, entendo que o fiscal autuante seguiu os princípios da razoabilidade, tendo sido coerente a fundamentação de cálculo apresentada. É de se ressaltar que as notas fiscais de venda traziam CFOP's de mercadorias produzidas pela recorrente, sendo, portanto, inviável o cotejo através das notas fiscais de saída.

Afasto, portanto, as nulidades suscitadas.

Adentrando às razões de mérito, acolho parcialmente as alegações recursais, especificamente no ponto que aborda o direito adquirido para transferência de créditos relacionados às operações de venda de mercadorias à FORD sob o amparo do PROAUTO. Isto porque, após a análise do Regime Especial concedido à FORD, verifico que não há impedimento legal para que a referida transferência tenha ocorrido.

Assim, entendo que o fiscal autuante laborou em equívoco ao exigir diferença do ICMS substanciado em lançamento à débito não incentivado do crédito transferido à FORD pela Recorrente, haja vista que referida transferência estava devidamente amparada pela Lei nº 7.537/99 c/c Decreto nº 7.989/01.

O crédito objeto da referida transferência está, portanto, atrelado exclusivamente à efetiva apuração mensal de créditos de ICMS decorrente da compra dos insumos utilizados na fabricação das mercadorias que foram remetidas à FORD. Ademais, a autorização de transferência de créditos decorre da própria logística tributária que fundamentou o benefício fiscal dado às empresas do PROAUTO (Lei nº 7.537/99).

Registre-se que o referido processo foi convertido em diligência e o fiscal autuante, em atendimento à solicitação demandada por essa Câmara, concordou em retificar os demonstrativos acostados aos autos, expurgando o lançamento efetuado no “conta corrente não incentivado” do contribuinte.

E analisando a diligência ora mencionada, verifico que os valores dos créditos transferidos à FORD e inseridos na coluna de débito não incentivado foram, de fato, devidamente realocados para a coluna de débito incentivado.

Os novos valores apurados em diligência sanaram os vícios de uma interpretação enganosa do fiscal autuante, quando concluiu que o contribuinte não poderia ter repassado o crédito advindo dos insumos tributados à FORD automaticamente, sem que, contudo, confrontasse referidos créditos com os débitos objeto de operações tributadas do contribuinte.

Como bem sinalizado pela recorrente, e considerando que não há acúmulo no saldo credor do ICMS em relação à totalidade das suas operações, não se poderia admitir a interpretação de que o Estado da Bahia teria condicionado a transferência dos créditos de ICMS à FORD a uma condição que se sabe difícil de acontecer (por conta do saldo credor), especificamente no caso da Recorrente.

Assim, em referência à infração 2, parte I, após a diligência realizada, resta parcialmente devida a infração posta.

De ofício, contudo, corrijo o erro material cometido pelo fiscal autuante no mês de novembro de 2013, visto que, neste único mês em específico, não foi realizado o ajuste demandado.

Pelo exposto o valor exigido em novembro de 2013 é de R\$1.270.752,78 e não o valor expresso na planilha anexa à fl. 675 dos Autos.

Com a alteração sinalizada o valor total apurado após as diligências realizadas é de R\$ 5.235.357,30 no exercício de 2013 e de R\$ 7.136.667,25 no exercício de 2014.

Contesta ainda a recorrente o lançamento fiscal, afirmado que, uma vez afastada a condicionante imposta pelo fiscal autuante para apuração do suposto saldo credor, não há motivo determinante subsistente na autuação.

Quanto à referida contestação, vejamos a tipificação da referida infração:

*“...recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Contribuinte diferiu parcela a maior do saldo devedor do imposto mensal, considerando os termos do benefício fiscal Desenvolve, no valor de R\$18.742.751,93, nos meses de maio de 2013 a dezembro de 2014.*

Não há elementos nas razões meritórias que infirmem a tipificação da infração ora mencionada. A autuação está atrelada ao recolhimento a menor em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação do desenvolve.

Assim, após as devidas retificações quando a parte I, entendo que restou sanado os vícios processuais, não sendo certo afirmar que não há subsistência na infração.

Em referência à parte II, contesta a recorrente que não se pode restringir o conceito de “fabricação própria” para fins de aplicação do incentivo fiscal do Desenvolve. Afirma que tanto as saídas de mercadorias de fabricação própria, quanto as saídas de mercadorias adquiridas de terceiros devem ser consideradas operações próprias para fins da incidência e apuração do ICMS, tendo em vista que ambas são praticadas pelo mesmo estabelecimento e em nome próprio.

Ademais, por amostragem sinaliza para situações nos meses de agosto de 2013 e junho de 2014 que demonstram que o cálculo presumido realizado pelo fiscal autuante diverge dos fatos reais.

Importante ressaltar que, em referência à alegação posta, a decisão de piso trouxe *“que o autuante esclareceu, exaustivamente, o levantamento fiscal na infração 02 por conter situações fáticas diferentes, no que diz respeito às operações de revenda, com mercadorias exclusivamente adquiridas de terceiros (cujo débito é não-incentivado), restou evidenciado nos demonstrativos ANEXO 01A e 01B, a identificação do fato gerador é igual ao imposto destacado nos documentos fiscais de saídas. Quanto às operações que envolviam saídas de mercadorias originadas de revendas de terceiros e de fabricação própria, o Fisco se valeu do método da proporcionalidade para calcular a parcela não-incentivada do ICMS, consubstanciada nas operações de revenda. Neste caso, o débito do imposto foi apurado, levando em conta a proporcionalidade existente, entre a quantidade de mercadorias adquiridas de terceiros e a quantidade total de mercadorias saídas em cada período de apuração. Em Informação fiscal, o autuante explicou ter identificado a ocorrência de equívoco no cálculo de proporcionalidade realizado para o mês de agosto, tanto em relação ao exercício de 2013 (apontado pelo Autuado), quanto em agosto de 2014, ambos com o produto de código 175/65R14 82T P4cint (K1). Não identificou inconsistências relativamente ao mês de junho de 2014. Realizou os ajustes necessários e refeitos os cálculos, o débito não-incentivado nestas operações, passaram de R\$ 84.399,29 para R\$75.395,94 em agosto de 2013; de R\$ 37.321,44 para R\$ 62.736,27 em setembro de 2013; de R\$22.557,00 para R\$ 20.267,20, em agosto de 2014 e de R\$ 38.673,79 para R\$40.924,78, em setembro de 2014.”*

Com base nas informações alegadas pela recorrente e, diante da inconsistência apontada a título de amostragem, em pauta suplementar o processo foi convertido em diligência sendo solicitado à recorrente a identificação das transformações alegadas, sugerindo, inclusive, a apresentação do Livro Fiscal de Controle Produção e Estoque, de forma a permitir uma análise mais específica das alegações apontadas pela recorrente.

O fiscal autuante alega que expediu Termo de Intimação via DTE oportunizando o Autuado

informar as reais saídas de materiais de produção própria (parcela incentivada) em cotejo com as saídas de materiais adquiridos/transferidos de terceiros (parcela não incentivada). Acrescenta que as planilhas enviadas não foram suficientes para provar que de fato tenha havido lançamento indevido por presumir que operações de saída tenham sido consideradas não incentivadas.

Isto porque a premissa do Desenvolve é que as operações a serem enquadradas no projeto incentivado, de fato, devem ser, em sentido estrito, aquelas que se destinaram a produção dos itens pleiteados e habilitados através de Resolução ao Comitê Gestor do DESENVOLVE.

De acordo com os dispositivos legais que disciplinam o incentivo fiscal do Desenvolve, a empresa que pretende aderir ao Programa deverá submeter projeto de implantação ou ampliação ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, vinculado à Secretaria de Indústria Comércio e Mineração, responsável pelo exame dos projetos e sua respectiva aprovação, observando o cumprimento de todas as condições e exigências estipuladas na legislação, assim como os prazos legais fixados.

Pela regra estabelecida no art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, o saldo devedor a ser alcançado pelo incentivo da dilação de prazo deve ser gerado em função das operações próprias do estabelecimento industrial beneficiário, decorrentes de investimentos efetuados pela empresa e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve.

Nesse sentido, o Decreto nº 8.205/02, no art. 4º, determina expressamente que o recolhimento do ICMS pelo beneficiário do Programa em tela obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto; enquanto que, no parágrafo único, estabelece que as parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado deverão ser recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.

Caberia então à Recorrente, se quisesse demonstrar a correlata impertinência da ação fiscal, ter trazido aos autos prova inconteste de que os cálculos apresentados divergem da realidade das operações de venda das mercadorias objeto de revenda ou que as operações objeto da referida autuação foram de fato submetidas à transformação no estabelecimento da recorrente, o que não ocorreu.

Assim, a ausência de provas garante a subsistência da autuação relativa à referida infração 2, parte II, razão pela qual conlui pela manutenção da Decisão proferida pelo Juízo de base, no particular.

De ofício, contudo, não obstante restar caracterizando a pertinência da referida infração, importante sinalizar para os reflexos atinentes ao refazimento de uma escrita fiscal vinculada ao Programa Desenvolve. Isto porque, ao excluir lançamentos originalmente vinculados à parcela incentivada do contribuinte, realocando-os na parcela não incentivada, por óbvio, resta exigível saldo devedor do ICMS, contudo, há de se observar, também, os impactos trazidos nos valores já recolhidos a título de ICMS-dilatado sob código 2167.

Neste ponto, é certo a inviabilidade do Procedimento de Restituição do Indébito Tributário, considerando tratar-se de fatos geradores dos exercícios de 2013 e 2014. Em assim sendo, faço as compensações conforme tabela abaixo, sendo certo que foi observado os valores dispostos em planilha, a título de parcela dilata antecipada com redução de 80%:

2013:

CRÉDITO	DÉBITO APÓS DILIGÊNCIA	CRÉDITO ACUMULADO	VALOR DEVIDO APÓS AJUSTES
-R\$9.367,43	-	-9.367,43	
-R\$12.861,81	-	-22.229,24	
-R\$12.495,07	-	-34.724,31	
-R\$17.562,47	-	-52.286,78	
-R\$8.454,22	-	-60.740,99	
-R\$2.443,28	-	-63.184,28	
-R\$57.047,86	-	-120.232,13	
-R\$82.889,59	<b>788.679,83</b>	-203.121,72	585.558,10

-R\$69.351,56	<b>1.290.269,89</b>		1.220.918,32
-R\$75.324,06	<b>1.203.808,16</b>		1.128.484,10
-R\$99.339,47	<b>1.270.752,78</b>		1.171.413,31
-R\$68.184,66	<b>681.846,64</b>		613.661,98
	<b>5.235.357,30</b>		<b>R\$4.720.035,82</b>

2014:

CRÉDITO	DÉBITO APÓS DILIGÊNCIA	VALOR DEVIDO APÓS AJUSTES
-R\$72.391,09	<b>723.910,86</b>	R\$651.519,77
-R\$82.291,06	<b>822.910,60</b>	R\$740.619,54
-R\$77.097,72	<b>770.977,23</b>	R\$693.879,51
-R\$58.650,82	<b>586.508,24</b>	R\$527.857,41
-R\$45.315,40	<b>453.153,99</b>	R\$407.838,59
-R\$78.762,67	<b>787.626,72</b>	R\$708.864,05
-R\$47.161,52	<b>471.615,21</b>	R\$424.453,69
-R\$60.561,09	<b>605.610,92</b>	R\$545.049,83
-R\$61.666,33	<b>616.663,25</b>	R\$554.996,93
-R\$55.454,72	<b>554.547,19</b>	R\$499.092,47
-R\$56.192,29	<b>561.922,94</b>	R\$505.730,65
-R\$18.122,01	<b>181.220,10</b>	R\$163.098,09
-R\$713.666,73	<b>7.136.667,25</b>	<b>R\$6.423.000,52</b>

Em referência a produção de prova pericial suscitada, indefiro o referido pedido, haja vista não ter trazido qualquer elemento novo que já não tenha sido apreciado em sede de impugnação ou razões que de fato justifique uma perícia técnica.

Quanto às multas aplicadas, observando o disposto nos arts. 158 c/c 167 do RPAF, foge da competência desse Colegiado a apreciação da alegada exorbitância do valor imputada, assim como a possibilidade de avaliar a suposta inconstitucionalidade suscitada.

Pelo exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, devendo ser exigido o valor de R\$11.143.036,34 em relação a infração 2, já sendo observado as retificações realizadas pela decisão de 1º grau.

Quanto a infração 1, esta não foi objeto do presente recurso e, portanto, deve ser mantido o valor autuado.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0001/16-4 lavrado contra **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.952.029,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS