

A. I. Nº - 271148.0003/17-4
AUTUADO - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
AUTUANTE - RICARDO MARACAJÁ PEREIRA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA

RETIFICAÇÃO DA RESOLUÇÃO

Retificação do Acórdão nº 0057-01/21-VD, de 16 de abril de 2021, para fim de inclusão de Recurso de Ofício de acordo com o art. 164, § 3º, do RPAF/99.

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0057-01/21A-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Alegações defensivas elidem parcialmente a autuação. Restou comprovado, que entre as mercadorias arroladas no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante, existiam mercadorias não consideradas de uso/consumo do estabelecimento, mas sim, de insumo do processo produtivo da empresa. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração 1 parcialmente subsistente. **b) IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL.** Autuado reconheceu parte substancial da autuação. Quanto à parte impugnada, a alegação de que o imposto foi informado no campo “Informações Complementares” da Nota Fiscal, não elide autuação. Cabia ao remetente da mercadoria, emitir Nota Fiscal complementar, no intuito de permitir a utilização do crédito fiscal glosado. Infração subsistente. **2. BENEFÍCIOS FISCAIS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO DA PARCELA NÃO INCENTIVADA.** Restou comprovado nos autos, que o sujeito passivo, na apuração do Saldo Devedor Passível do incentivo DESENVOLVE (SDPI), classificou como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), valores relativos a aquisições de combustíveis e de operações de entradas recebidas a título de consignação industrial de insumos, consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo Programa DESENVOLVE, no caso, produção de pneumáticos. Erro na apuração da parcela não incentivada, em desconformidade com as normas de regência do referido programa, no caso a Lei nº 7.980/2001, Regulamento do Programa DESENVOLVE, Decreto nº 8.205/2002, e Instrução Normativa nº 27/09. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelo autuante, trouxe como resultado o agravamento da infração, o que não pode ser considerado, no presente lançamento de ofício, haja vista que a exigência de imposto em valor superior ao originalmente apontado no Auto de Infração, se apresenta ilegal. Infração subsistente. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL.** Este item da autuação

tem relação direta com a infração 1. Alegações defensivas elidem parcialmente a autuação. Restou comprovado, que entre as mercadorias arroladas no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante, existiam mercadorias não consideradas de uso/consumo do estabelecimento, mas sim, de insumo do processo produtivo da empresa. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração 4 parcialmente subsistente. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO.** Afirmativa do autuante, no sentido de que as notas fiscais, objeto de impugnação, foram registradas após o início da ação fiscal, afasta a pretensão defensiva de elidir a autuação, haja vista que, de fato, após o início da ação fiscal, qualquer procedimento adotado pelo Contribuinte, no intuito de regularizar unilateralmente a infração cometida, não pode prosperar. Infrações 5 e 6 subsistentes. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2017, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$8.924.400,04, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro, março a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$53.606,62, acrescido da multa de 60%.

Consta se referir a produtos usados para limpeza dos equipamentos, marcação dos produtos;

2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, nos meses de julho, outubro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$30.461,80, acrescido da multa de 60%.

Consta se referir a Notas Fiscais eletrônicas sem o destaque de imposto escriturado pela empresa;

3. 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.422.136,94, acrescido da multa de 60%.

Consta que o contribuinte ao calcular o Saldo Devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, além de expurgar os valores de débito e crédito de ICMS referentes às operações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa, expurgou também valores de créditos de ICMS referentes às operações de entradas recebidas a título de consignação industrial, de insumos a serem consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa, bem como os valores de crédito de ICMS referentes às compras de combustíveis também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa;

4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais,

nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro, março a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$87.889,39, acrescido da multa de 60%.

Consta se tratar de diferença de alíquotas das mercadorias cujo crédito foi estornado por serem destinadas ao consumo;

5. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$53.301,89, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias.

Consta se referir a Notas Fiscais Eletrônicas não registradas na Escrituração Fiscal Digital;

6. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.277.003,40, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.59 a 102 - volume I). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Registra que promoveu o pagamento parcial dos débitos referentes às infrações 2, 5 e 6 (doc.03). Esclarece que se valendo da redução da multa prevista nos artigos 45 e 45-B, da Lei nº 7.014/96, efetuou o pagamento parcial do débito referente às infrações 2, 5 e 6, no valor total de R\$464.079,22, conforme comprovação e detalhamento constantes dos anexos (Doc. 03).

Sustenta que as infrações 1, 3 e 4 devem ser canceladas na íntegra e as infrações 2, 5 e 6 canceladas na parte remanescente.

Argui, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por ausência de liquidez, certeza e motivação. Alega que a infração descrita pela Fiscalização é deficiente, pois faltam elementos para se compreender, com clareza, a suposta infração praticada.

Reporta-se sobre a nulidade da infração 1. Observa que esta infração diz respeito à glosa de créditos em relação a três hipóteses distintas: **i)** insumos utilizados no processo produtivo; **ii)** crédito em relação a mercadorias posteriormente distribuídas como “brindes” e, neste caso, tributadas normalmente; e **iii)** crédito de pneus enviados anteriormente para “teste” e, neste caso, tributados normalmente.

Alega que o Auto de Infração, relativamente a essa infração, só descreve a primeira situação, ou seja, insumos utilizados no processo produtivo; sem fazer menção às demais, o que vicia o lançamento de ofício, tornando-o nulo, pois não houve a descrição completa da suposta infração praticada pela empresa, prejudicando o exercício do seu direito de defesa, uma vez que só veio a tomar conhecimento dessas outras situações após realizar levantamento das notas fiscais arroladas na autuação.

Assevera que é trabalho da Autoridade Fiscal demonstrar a suposta infração praticada pelo contribuinte, nos termos do art. 142 do CTN e, no presente caso, deveria o Auto de Infração, no mínimo, conter a descrição completa das situações geradoras da glosa fiscal, o que, segundo diz, definitivamente não ocorreu, gerando, assim, a sua nulidade.

Reporta-se sobre a nulidade da infração 4. Observa que esta infração decorre da infração 1, haja vista que se exige o pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas, em relação às aquisições interestaduais das mercadorias consideradas destinadas ao uso e consumo da empresa.

Assevera que o autuante não demonstrou, detalhadamente, em relação a quais notas fiscais está cobrando o diferencial de alíquotas. Acrescenta que isso é necessário para que a empresa verifique se, de fato, trata-se de aquisições interestaduais.

Salienta que na fl. 31 dos autos a Fiscalização informa que “os anexos da infração 04 (DIFAL)

estão juntos na infração 01”, alega, no entanto, que no demonstrativo de cálculo da infração 1 (fls. 14/25) não há demonstrativo de débito, em separado, só da infração 4, o que torna este item nulo por ausência de motivação.

Reporta-se sobre a nulidade infração 3. Diz que da leitura da acusação fiscal, depreende-se que a empresa teria “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menos de ICMS relativo à parcela não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cômputo do Saldo Devedor do ICMS para o Programa DESENVOLVE, créditos de ICMS de produtos consumidos no seu processo produtivo.

Afirma o impugnante que na aludida descrição, não foram indicados quais produtos a Fiscalização considerou ser “*insumos*” da empresa. Acrescenta que realiza inúmeras compras, de modo que precisa saber, exatamente, a descrição dos produtos, inclusive a sua NCM, para que possa verificar se realmente são insumos ou não e, assim, defender-se adequadamente contra a autuação em tela.

Alega ainda que a Fiscalização também não informou, na descrição aduzida acima, quais os CFOPs foram desconsiderados, haja vista que, como é sabido, o CFOP 1.917 ou 2.917 diz respeito à consignação “mercantil” e “industrial”. Diz que é inegável que a consignação pode ser excluída do saldo devedor do ICMS para o DESENVOLVE, já que se trata de mercadorias recebidas de terceiros e constam do rol previsto na Instrução Normativa SAT 27/09. Alega que a Fiscalização nada informou a respeito, tampouco esclareceu se os CFOPs excluídos pela empresa do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE se referem a operações internas e/ou interestaduais.

Afirma que o “Demonstrativo de Débito” anexo ao Auto de Infração não discrimina, claramente, os valores exigidos por item do auto, o que dificulta a defesa da empresa, pois, em relação à infração 3, por exemplo, não tem como saber, exatamente, quais CFOPs o Agente Fiscal efetivamente estornou dos “créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado”.

Assevera que nesse contexto, considerando que se trata de acusação fiscal que aponta erro no cálculo do Saldo Devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE é imprescindível também a indicação da norma que dispõe sobre a sistemática de cálculo a ser adotada pelo contribuinte na apuração desse saldo, tida, pois, por violada.

Observa que, no presente caso, a referida sistemática consiste em ajustes sobre o saldo devedor, a serem realizados no final do período de apuração, expurgando valores de débitos e créditos de operações não vinculadas aos investimentos constantes no projeto aprovado no bojo do DESENVOLVE, cuja metodologia de cálculo está prevista na IN-SAT nº 27/09.

Afirma que desse modo, patente a ilegalidade da acusação fiscal, pois o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas realizadas pela empresa foi efetuado na forma prevista na IN-SAT nº 27/09, que considera essas operações como “*não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE*”, não havendo que se falar em recolhimento a menos.

Frisa que diante dessa confusão na identificação da suposta infração praticada pela empresa, surge o seguinte questionamento: o ilícito tributário que lhe é imputado 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 àquele indicado pela autoridade fiscal). Ou (ii) de mera discricionariedade administrativa que, em detrimento da norma, pretende antecipar o recolhimento do ICMS que ela mesma concedeu dilação de prazo. Diz que não há resposta, sequer intuitiva, o que evidencia a ausência de motivação do presente Auto de Infração, e que o torna nulo, nos termos do art. 18, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99”.

Observa 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 claramente não ocorreu neste caso.

Conclusivamente, diz que não restam dúvidas que o Auto de Infração em discussão foi lavrado

sem observâncias das normas que regem os atos administrativos, uma vez que não observou a norma de regência, violando assim diversos dispositivos legais e constitucionais, entre eles art. 5º, II, 37 e art. 150, I da CF/88, art. 142 e art. 97 do CTN, devendo ser declarado nulo de plano com base no art. 18, IV “a” do Decreto nº 7.629/99 [RPAF].

Reporta-se sobre o mérito da autuação.

Relativamente à infração 3, sustenta a correta apuração do Saldo Devedor de ICMS do Programa DESENVOLVE. Acrescenta que os expurgos de créditos foram realizados em conformidade com a IN-SAT nº 27/09.

Tece considerações a respeito do Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02 e pela Instrução Normativa nº 27/2009.

Observa que o Programa 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 27/09.

Registra que está situado no município de Camaçari/BA, dedicando-se, entre outras atividades, à fabricação, comércio, importação, exportação e distribuição de pneus e outros produtos automotivos, por meio da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 53/2011 (Doc. 04), foi habilitado no DESENVOLVE, passando a fruir das referidas benesses fiscais, uma vez que atende a todos os requisitos estabelecidos previamente no Acordo de Intenções firmado com o Estado da Bahia e o Município de Camaçari.

Alega que foi autuado, especialmente em relação à infração 3, porque teria recolhido ICMS não incentivado a menos, no período de 01/2016 a 12/2016, em razão de expurgo do crédito das operações de entradas recebidas, a título de consignação industrial e de compra de combustíveis consumidos no processo de industrialização.

Observa que a IN-SAT 27/09 define a sistemática de adições e exclusões para o cálculo do Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE. Acrescenta que 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.*

Alega que desse modo, 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.

Afirma que foi exatamente o que a empresa fez, pois, adicionou ao cômputo do Saldo Devedor do ICMS, os créditos das aquisições de combustíveis, como, por exemplo, de gás natural sob o CFOP 1653 e de entradas em consignação sob CFOP 2917, nos termos da IN –SAT nº 27/09.

Salienta que, no entanto, o autuante entendeu que a empresa teria “reduzido”, isto é, realizado

pagamento a menos de ICMS relativo à parcela não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cômputo do Saldo Devedor do ICMS para DESENVOLVE, créditos de ICMS de produtos consumidos no seu processo produtivo.

Sustenta que o cálculo efetuado pela empresa, de fato, está correto, pois realizado de acordo com a IN-SAT nº 27/2009, que permite, expressamente, a adição dos créditos decorrentes dessas operações de entrada, o que revela por si só, a exatidão da apuração e inexistência de prejuízo ao erário.

Diz que, segundo o autuante, as aquisições/entradas seriam vinculadas ao processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo DESENVOLVE, de modo que os efeitos do crédito anterior, não poderiam ser anulados pela sua adição, como fez a empresa, o que resultou em maior Saldo Devedor de ICMS para o DESENVOLVE.

Alega que 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, obviamente que quanto maior esse Saldo Devedor, menor será a parcela não incentivada.

Aduz que é exatamente nesse ponto que, nitidamente, se apegou o autuante, que considerou as aquisições realizadas pela empresa no CFOP 1653 e 2917 como vinculadas à operação beneficiada pelo DESENVOLVE, afastando o expurgo do crédito por ela realizado, tornando maior a parcela não incentivada a pagar, de modo que os recolhimentos realizados foram considerados insuficientes.

Assevera, no entanto, que o próprio Estado da Bahia, por meio da IN-SAT nº 27/09, trouxe uma listagem dos CFOPs que considera objetivamente como NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO, o que se verifica nos itens 2.2.20 e 2.2.21, o que por si só, evidencia o equívoco na interpretação realizada pelo fiscal e a ilegalidade da cobrança que se mostra contrária à referida norma. Reproduz a aludida norma.

Observa que os CFOPs 1653 e 2917 não se encontram no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações “não vinculadas ao projeto aprovado”. Acrescenta que não poderia a Fiscalização descaracterizar essas compras, classificando-as como aquisições destinadas à industrialização, sob pena de se incorrer em arbitrariedade.

Alega que o autuante não detém *know-how* do segmento da empresa para simplesmente infirmar a contabilização por ela realizada em relação às suas operações de entrada. Afirma que tanto as adições quanto as exclusões realizadas pela empresa foram feitas com base na expressa previsão da IN-SAT nº 27/09. Neste sentido, consigna que a aludida norma estabelece o seguinte:

i) *elencar as operações de entrada e saída que devem ser expurgadas do cômputo do saldo devedor, com base na seguinte fórmula: $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, sendo o **SDPI**: saldo devedor passível de incentivo; **SAM**: saldo apurado no mês; **DNVP**: débitos fiscais não vinculados e **CNVP**: créditos fiscais não vinculados.*

ii) *elencar, em seus Itens 2.1 e 2.2, as operações de saída (débitos) e entrada (créditos) que, necessariamente, deverão ser considerados como não vinculados ao projeto DESENVOLVE;*

iii) *elencar, especificamente no item 2.2.20, as operações de aquisição de combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo ou não, que poderão ser excluídos do saldo devedor apurado no mês, porquanto consideradas como NÃO VINCULADAS AO DESENVOLVE, excetuando apenas os CFOPs 2/1651 e 2/1658;*

iv) *elencar, especificamente no item 2.2.21, outras operações de aquisição de mercadorias e serviços, que poderão ser excluídos do saldo devedor apurado no mês, porquanto considerados como NÃO VINCULADAS AO DESENVOLVE, excetuando apenas os CFOPs 2/1910 e 2/1911.*

Aduz que considerando que a parcela não incentivada é resultado da diferença entre o Saldo Devedor para o DESENVOLVE e aquele apurado no mês, certamente que, quanto maior for o Saldo Devedor para o programa, menor será aquela parcela.

Reitera 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.

Salienta que, após ciência do Auto de Infração, realizou levantamento dos valores, conforme tabela que apresenta (Doc. 12), a qual demonstra o saldo devedor da parcela não incentivada para todo o ano de 2016. Observa que para o autuante, tal parcela corresponde ao valor de R\$ 19.725.912,50, ao passo que, para a empresa, corresponde a R\$12.303.775,56, cuja diferença resulta no montante de R\$ 7.422.136,94, cobrado no Auto de Infração, conforme planilha que apresenta.

Ressalta que no demonstrativo que apresenta, referente à competência de 12/2016, a título exemplificativo, resta claro que a diferença encontrada pelo autuante está justamente na parcela de créditos considerados incentivados ou não.

Assinala que em relação à parcela de ICMS diferido, a empresa apurou valor maior que a Fiscalização, porém, quanto à parcela não incentivada, ao contrário, apurou montante a menos. Registra que essa mesma situação se repete nos demais períodos de apuração, já que a suposta divergência está justamente na classificação das receitas relativas à consignação mercantil/industrial e à aquisição de combustíveis para consumo próprio da empresa.

Afirma que respeitou, *ipsis litteris*, o disposto na IN-SAT nº 27/09, até mesmo porque, 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 seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da Administração Pública.

Assevera que se o Estado da Bahia, por meio da referida IN-SAT estabeleceu, de forma objetiva, que as operações com CFOP 1653 e 2917 devem ser expurgadas do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, não cabe, por via transversa, exigir o pagamento imediato desse imposto em detrimento da moratória por ele mesmo concedida.

Acrescenta que, até mesmo porque, com base na mesma interpretação literal da referida IN SAT nº 27/2009, este CONSEF/BA mantém a cobrança de ICMS de contribuintes que não observam, inclusive, os CFOPs nela destacados, logo, *mutatis mutantis*, o entendimento contido nos arestos que reproduz deve ser dado à empresa.

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 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, nesse sentido, crível a ilegalidade da acusação fiscal, uma vez que os expurgos dos créditos tomados nas aquisições/entradas de CFOP 1653 e 2917 foram realizados conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/09, que considera essas operações como não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE.

Salienta que se não fosse o DESENVOLVE, o débito apurado e declarado pela empresa poderia ser cobrado 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.

Conclusivamente, diz que, por onde quer 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 devido ao procedimento adotado pela empresa estar de acordo com a norma de regência que não causa qualquer prejuízo ao erário, devendo ser integralmente cancelado.

Esclarece que realizou o pagamento complementar referente ao mês de maio de 2016, no qual o autuante apurou uma diferença de R\$1.072.391,97 (Doc. 12), relativa à parcela não incentivada, conforme consta na tabela da infração 3 do Auto de Infração.

Observa que segundo apontado na referida tabela, na data convencionada, ou seja, dia 09 de cada mês, a empresa recolheu o valor de R\$517.058,66 em favor do Estado da Bahia, conforme demonstra o comprovante de recolhimento anexado (Doc. 05), cuja ilustração reproduz.

Explica que, posteriormente, em complemento ao valor acima, recolheu o montante de R\$ 354,08, conforme o comprovante de pagamento que apresenta (Doc. 05), cujo valor não foi considerado pelo autuante. Diz que desse modo, deve ser reconhecido o pagamento complementar efetuado no valor de R\$ 358,54.

Quanto à infração 5, registra que efetuará o pagamento de R\$35.694,09, conforme comprovante anexo (Doc. 03), e apresentará defesa em relação ao valor de R\$17.607,80.

Diz que, igualmente, em relação à infração 06, efetuará o pagamento de R\$399.036,02, conforme comprovante anexo (Doc. 03) e apresentará defesa em relação ao valor de R\$877.967,38, conforme tabela que apresenta.

Consigna que, assim sendo, apresentará defesa em relação ao valor total de R\$895.575,18, porque, em relação a essas notas fiscais, constatou que, de fato, houve o respectivo registro no seu Livro de Entradas (Doc. 10).

Aduz que para demonstrar a efetividade desses lançamentos contábeis, anexou o Livro Registro de Entradas do período autuado (Doc. 10), bem como as planilhas demonstrativas (Doc. 11) com o levantamento das notas fiscais que foram devidamente lançadas.

Menciona a título ilustrativo, em relação à infração 5, a Nota Fiscal nº 22.160, emitida pela ENGIE BRASIL SERVICOS DE ENERGIA S.A. - 99, objeto de autuação, mas que foi devidamente lançada no Livro de Entradas como “compra de ativo imobilizado”, no CFOP 2.551.

Afirma que em relação à infração 5, conforme planilha demonstrativa (Doc. 11) as Notas Fiscais foram devidamente registradas, conforme comprova o Livro de Entradas anexado (Doc. 10).

No tocante à infração 6, sustenta que também foram registradas as Notas Fiscais relativas ao ano de 2015, conforme planilha anexada (Doc. 11). Quanto ao período de 2016, afirma que das notas fiscais autuadas, foram lançadas 1008 notas fiscais, no dia 03/06/2017, igualmente conforme comprova a planilha demonstrativa (Doc. 11) e o Livro Registro de Entradas (Doc. 10). Menciona como exemplo a Nota Fiscal nº 21.421, emitida pelo armazém geral COLUMBIA DO NORDESTE S/A.

Observa que essa nota fiscal se refere a retorno de mercadoria depositada em armazém geral e, como tal, foi corretamente registrada pela empresa, no CFOP 1906 (*Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral*).

Conclusivamente, diz que, por meio do Livro Registro de Entradas e das planilhas anexadas (Docs. 10 e 11), comprova, cabalmente, o registro das notas fiscais arroladas na autuação que foram objeto de impugnação, no valor de R\$ 895.575,18, devendo-se cancelar, parcialmente, as infrações 5 e 6.

No respeitante à infração 1, consigna que os créditos glosados se referem a três situações distintas, quais sejam: (i) insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo; (ii) crédito em relação a mercadorias posteriormente distribuídas como “brindes” e, neste caso, tributadas normalmente; e (iii) crédito de pneus enviados anteriormente para “teste” e, neste caso, tributados normalmente.

Reporta-se sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição dos insumos (*Lápis Crayon, Solvente e Ipisolv*).

Assevera que os materiais glosados pela Fiscalização foram adquiridos para aplicação na fabricação de produtos finais e são utilizados e consumidos diretamente no processo industrial,

características essas que, a rigor da legislação baiana e do entendimento jurisprudencial do CONSEF, conferem direito a crédito de ICMS.

Destaca que a Fiscalização não analisou a natureza e a utilização dos materiais adquiridos pela empresa, limitando-se simplesmente a classificá-lo como de uso e consumo do estabelecimento, sem considerar a sua efetiva destinação nos respectivos processos produtivos.

Consigna que em seu cotidiano, a empresa adquire insumos para sua produção que lhe geram direito de créditos relativos ao ICMS, tal como previsto na Constituição Federal de 1988, no art. 20 da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) e no art. 29 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Acrescenta que o Regulamento de ICMS/BA (Decreto 13.780/2012) dispõe sobre o direito ao crédito do ICMS sobre *insumos produtivos*, em seu art. 309, I, alínea “b”. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Observa que o mencionado dispositivo regulamentar prevê que, para conferir o direito de crédito (não-cumulatividade), o produto adquirido deve: (i) enquadrar-se como matéria-prima, *produto intermediário*, catalisador ou material de embalagem e (ii) *ser empregado no processo de industrialização*.

Afirma que, nesse sentido, o LÁPIS CRAYON, IPISOLV e os SOLVENTES, apontados no Demonstrativo do Débito de fls. 17/20, representam “produtos intermediários” que, embora não se incorporem ao produto final, são de fundamental importância para a consecução da atividade fabril da empresa. Diz que referidos produtos foram adquiridos para aplicação na fabricação de produtos finais e são utilizados e consumidos, diretamente no processo industrial, características essas que geram direito ao crédito de ICMS.

Destaca que para glosar os créditos em discussão, o autuante não se valeu de argumentos pautados em conhecimentos técnicos ou fáticos, mas limitou-se a classificar os insumos como bens de uso e consumo da empresa, sem qualquer elemento concreto que pudesse corroborar sua conclusão.

Aduz que conforme consta na fl. 21 do Auto de Infração, a Fiscalização glosou o crédito em relação aos seguintes insumos: i) LÁPIS CRAYON AM APV e BR APV; ii) IPISOLV L 50 e iii) os SOLVENTES 950ML 16 2565Q e 2535Q.

Salienta que para melhor elucidação quanto à aplicação dos referidos produtos na produção da empresa, apresenta a descrição técnica em cada uma de suas especificações, conforme abaixo:

- **LÁPIS CRAYON AM APV/ BR APV:** Marcam áreas de inspeção final e overinspecton. Esta marcação tem a finalidade de identificar a área a corrigir, para segregar o pneu para análise. Nesse exame a área demarcada pode ser coberta por uma camada de borracha, ou pode ser retocada com lápis crayon PT CONTI13 no caso de leves imperfeições, depois o pneu é remetido para nova análise na inspeção final, ou remetido para corte e descarte como scrap, caso não seja possível fazer a correção.
- **SOLVENTES 950ML 16 2535Q e 2565Q:** utilizados na área de inspeção final, como diluente das tintas para marcação do pneu e para preparo do equipamento que identifica data e horário de produção. Essa marcação tem a finalidade de identificar o material, fazer segregação e preparo para etapa seguinte. Caso o solvente não seja utilizado, a máquina pode parar de funcionar, acarretando a interrupção da produção.
- **IPISOLV L 50:** material utilizado na área de construção do pneu verde. Produto utilizado quando o material está não conforme, e serve para fazer a segregação das partes que compõem o pneu verde, para dar a devida disposição das partes segregadas que podem ser reutilizadas no processo de fabricação do pneu, como workoff.

Afirma que é possível notar que os materiais foram todos empregados no processo industrial e nele consumidos integralmente.

Diz que a utilização do LÁPIS CRAYON é facilmente visualizada no processo de produção, na inspeção final, pois é empregado para demarcar a área imperfeita, para posterior correção; ou, no caso de leves defeitos, a correção é feita pelo próprio lápis, conforme exemplifica o organograma

que apresenta.

Observa que no Auto de Infração nº 207103.0005/15-9, cujas exigências fiscais são idênticas às do item 1 do presente Auto de Infração, houve cancelamento da glosa de créditos em relação ao LÁPIS CRAYON. Neste sentido, invoca e reproduz excertos do voto do relator Tolstói Seara Nolasco (Doc. 08), cujo entendimento, segundo diz, também deve ser aplicado ao presente caso.

Registra que a 1ª Câmara do CONSEF, no Acórdão 0263-11/15 (Doc. 09), após execução de diligência *in loco* na sua unidade fabril, em Camaçari-BA, apurou que todos os tipos de LÁPIS CRAYON são consumidos no processo produtivo, desgastando-se em contato direto com a matéria-prima (borracha) que integra o produto final pneu, quer seja na correção de leves imperfeições dos pneus ou na demarcação da área do pneu a ser corrigido. Concluíram os julgadores de 2ª instância, na decisão paradigma citada, pela manutenção dos créditos fiscais apropriados pela empresa autuada, enquadrando o LÁPIS CRAYON na condição de “produto intermediário”.

Assevera que os SOLVENTES, por sua vez, são elementos essenciais para manutenção das máquinas que realizam a produção de paredes e pisos dos pneus. Explica que a sua aplicação ocorre nas mais variadas fases da produção, sobretudo na fase da mistura dos componentes, tal como identificadas no processo produtivo que apresenta.

Ressalta que na produção dos pneumáticos, sem os solventes, é impossível realizar a manutenção das máquinas, as quais podem parar de funcionar, o que interrompe, consequentemente, todo o processo produtivo. Acrescenta que se trata de produtos intermediários absolutamente necessários à consecução das atividades desenvolvidas pela empresa.

Destaca que noutro Auto de Infração de nº 269205.0001/13-3, houve a conversão do julgamento em diligência até a unidade fabril da empresa, tendo sido emitido o Parecer nº 34/2015 (Doc. 07), que atesta a aplicação dos SOLVENTES na sua produção. Salienta que justamente por isto, o Conselheiro Rodrigo Lauande Pimental deixou registrado o seu posicionamento em relação aos solventes, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que nesse mesmo processo administrativo, especificamente em relação ao solvente IPISOLV L 50, a 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF reconheceu tratar-se de “produto intermediário”, conforme trecho do voto do Relator Eduardo Ramos de Santana, que transcreve.

Observa que todas essas informações são ainda corroboradas pelo laudo técnico de engenharia química específico do departamento técnico da empresa (Doc. 06), atestando a utilização dos referidos produtos e sua fundamental importância no processo produtivo.

Consigna que na esfera administrativa, o CONSEF corrobora do entendimento exposto, conforme se verifica do Acórdão CJF Nº 0196-11/15, cujo teor transcreve, no qual concluiu-se que os produtos antes classificados como “de uso e consumo”, eram de fato “insumos”, afastando-se a autuação. Acrescenta que, noutro julgado, no Acórdão 0278-11/07, o voto do Relator Fernando Antônio Brito de Araújo se alinha à jurisprudência majoritária do CONSEF, conforme transcrição que apresenta.

Diz que diante do exposto, resta evidente que o LÁPIS CRAYON, os SOLVENTES e o IPISOLV são insumos empregados pela empresa em seu processo produtivo, e que a autuação constante do item 1 – e, por consequência, do item 4 do presente Auto de Infração, Diferencial de Alíquotas, são resultantes da classificação equivocada realizada pela Fiscalização.

Consigna que o reconhecimento da natureza e finalidade de tais mercadorias é medida que se impõe, juntamente com o cancelamento da autuação em tela.

Frisa que caso se faça necessária uma análise pormenorizada da natureza e destinação das mercadorias objeto das glosas, resta justificada a realização de diligência complementar para maiores esclarecimentos, caso assim entenda esta Junta de Julgamento Fiscal, em prestígio à busca pela verdade material.

Reporta-se sobre o direito ao crédito das mercadorias adquiridas para distribuição como “brinde”.

Observa que o Regulamento de ICMS da Bahia, Decreto 13.780/2012, prevê as operações com mercadorias destinadas a “brindes”, em seu art. 389, o qual permite, expressamente, o crédito na entrada, já que a saída é tributada normalmente e não goza de qualquer benefício fiscal. Reproduz o referido dispositivo regulamentar.

Afirma que adotou exatamente o procedimento previsto no art. 389, não havendo que se falar em qualquer irregularidade ou desconformidade com o disposto no Regulamento de ICMS da Bahia.

Diz que basta verificar as notas fiscais de saídas, emitidas no CFOP 5.910 (Remessa de brindes), que foram tributadas normalmente, razão por que tem direito ao crédito dessa entrada, em obediência ao primado da não-cumulatividade. Apresenta como exemplo de brinde (*Squeeze*) adquirido pela empresa para posterior distribuição a seus clientes, na forma prevista no art. 389 do RICMS/BA.

Assinala que se verifica nas notas fiscais ilustradas que a mercadoria é a mesma (*Squeeze Fume Revestido de Aço Inox*), com idênticos códigos NCMS (7310.29.90). Acrescenta que muito diligente e cumpridora das disposições regulamentares, informa ainda a sua destinação no campo “Dados Adicionais” da nota fiscal de saída, o que também poderia ser comprovado, de pronto, pelo CFOP específico dessa natureza de operação: 6910 ou 5910 (Remessa de Brindes).

Ressalta que não deve ser alegado que as aludidas mercadorias não se amoldam ao conceito de “brinde” estabelecido no art. 388 do RICMS/BA, segundo o qual *“considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final”*.

Salienta que, considerando que a atividade principal da empresa é fabricação de pneumáticos e câmaras de ar, inegável a conclusão de que mercadorias como *squeeze*, *caneca em aço inox*, *garrafas personalizadas* e *mochilas em tactel* não pertencem à sua linha de comercialização e, sobretudo, reúnem todas as características que apontam tratar-se de fato de “brindes”.

Diz que dessa forma, tal item da autuação deve ser cancelado.

Reporta-se sobre o direito ao crédito do retorno dos pneus anteriormente enviados para “teste”.

Consigna que o autuante glosou o crédito, referente às notas fiscais de retorno de pneus anteriormente enviados para teste, em cujas notas fiscais houve o destaque do imposto.

Afirma que é bastante lógico supor que, se emitiu nota fiscal de “remessa para teste”, com destaque do ICMS na saída, certamente terá direito ao crédito do imposto por ocasião do retorno desses pneus em seu estabelecimento.

Observa que a operação acima decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, cuja aplicação, nesse caso, é obrigatória, sob pena de flagrante prejuízo à empresa, que deixaria de “anular” o imposto pago na saída, em decorrência do retorno (entrada no seu estabelecimento de volta) dos pneus enviados para teste.

Registra que tal procedimento pode ser observado pelas notas fiscais que apresenta, que segundo diz, demonstram a veracidade dessas alegações.

Salienta que as informações constantes no campo “Dados Adicionais” da nota fiscal acima referida, emitida pela empresa, não poderiam ser mais claras, pois há menção expressa de que a mercadoria seguiu para “teste” e retornará. Acrescenta que ainda houve o devido destaque do ICMS no campo próprio.

Ressalta que o valor do ICMS destacado (R\$ 56,71) é exatamente o mesmo constante da nota fiscal de remessa para teste (nº 71.381) emitida pela empresa. Acrescenta que a empresa que promoveu a devolução ainda informou, devidamente, no campo “Dados Adicionais”, o número da nota fiscal emitida pela empresa.

Consigna que junta documentos capazes de demonstrar que as mercadorias de fato retornaram ao seu estabelecimento e, sobretudo, que houve o recolhimento do imposto devido na saída. Assinala que exatamente nesse sentido a decisão do CONSEF, cujo teor transcreve, confirma haver o destaque do imposto nas saídas para “teste”.

Conclui que somente se creditou do ICMS porque antes houve o respectivo débito do imposto, sendo legítimo o creditamento como forma de estornar o montante pago na saída do seu estabelecimento das mercadorias enviadas para “teste”.

Relativamente à infração 4, observa que está diretamente atrelada à infração 1, uma vez que ao classificar as mercadorias como de uso e consumo da empresa, entendeu ser devido o diferencial de alíquotas.

Ocorreu que, conforme exaustivamente demonstrado no tópico e nos subtópicos anteriores, que reitera, tais mercadorias não foram destinadas ao uso e consumo da empresa.

Afirma que desse modo, o presente caso não se amolda ao disposto no art. 4º, inciso XV, da Lei Estadual nº 7.014/96, porque as mercadorias adquiridas pela empresa não se destinaram ao seu uso e consumo, tampouco ativo permanente.

Sustenta que uma vez demonstrado que os produtos não se destinaram ao uso e consumo e/ou ativo fixo da empresa, não há que se falar na exigência de diferencial de alíquotas, conforme Acórdãos que transcreve.

Conclusivamente, diz que conforme as decisões acima referidas se assemelham ao caso concreto, de modo que o reconhecimento de que as mercadorias mencionadas no item 1 do Auto de Infração não se enquadram no conceito de “uso e consumo” e “ativo fixo/imobilizado”, afastando, automaticamente, a infração 4, porquanto esta decorre diretamente daquela, cancelando-se ambas as infrações.

No que diz respeito à infração 2, reporta-se sobre o direito ao crédito em relação à mercadoria devolvida, na forma do art. 309, I, “a”, do RICMS/BA.

Informa que promoveu o recolhimento do valor de R\$29.349,41, conforme demonstra guia anexada (Doc. 03), entretanto, apresentará defesa em relação ao montante restante, equivalente a R\$1.112,39, que diz respeito ao retorno de mercadorias devolvidas pelos clientes. Ou seja, trata-se de devoluções “parciais”, em relação às quais o seu cliente, por equívoco, não destacou o imposto no campo próprio, mas acabou informando-o no campo “Dados Adicionais” da nota fiscal emitida.

Alega que houve mero erro formal por parte do seu cliente que não destacou o imposto nos campos próprios, hipótese esta que não tem o condão de afastar o direito ao crédito em situações como a devolução de mercadorias, ainda que parcial. Acrescenta que as notas fiscais que se encontram nessa situação são as de nºs 2890 e 7074.

Observa que de acordo com as informações constantes no campo “Dados Adicionais” das notas fiscais acima referidas, por ocasião da venda, destacou, devidamente o ICMS da operação, de modo que, ao receber tais mercadorias de volta, como devolução, tem o direito ao crédito do imposto, conforme autoriza o art. 309, I, “a”, do Regulamento de ICMS da Bahia.

Alega que se lhe for negado o direito ao crédito do imposto que pagou por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, certamente haverá violação ao princípio da não-cumulatividade e da vedação ao enriquecimento sem causa, já que o Estado da Bahia estará recebendo esse ICMS duas vezes: uma, em razão da primeira venda – *a qual foi devolvida*; e a outra, quando a mercadoria for vendida de novo, hipótese em que terá que destacar novamente esse imposto.

Ressalta que, nesse caso, caberia ao autuante fiscalizar o estabelecimento que efetuou a devolução da mercadoria e não a empresa, que apenas exerceu o seu direito de crédito, não tendo

infringido, em nenhum momento, a legislação tributária estadual.

Afirma que também não houve qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, pois, conforme dito, por ocasião da venda dessa mercadoria, já havia destacado e pago o ICMS da operação.

Conclusivamente, diz que é inegável o direito ao crédito de ICMS em relação às mercadorias recebidas em devolução, em observância ao princípio da não-cumulatividade, o qual, nessa hipótese, está previsto no art. 309 do RICMS/BA.

Prosseguindo, argui a inaplicabilidade da multa por ser flagrantemente confiscatória.

Alega que no presente caso, em relação às infrações 1, 2, 3 e 4, aplicou-se multa fiscal correspondente a 60% do valor do imposto supostamente sonegado e do valor do crédito supostamente apropriado indevidamente. Já em relação às infrações 5 e 6, aplicou-se multa no percentual de 1% sobre o valor comercial da mercadoria.

Diz que conforme amplamente demonstrado nos tópicos anteriores, não há que se falar em inadimplência em relação ao imposto em si. Acrescenta que se não há imposto a pagar em relação à obrigação principal, consequentemente, também não há multa por seu descumprimento. Quanto ao crédito, sustenta que também restou devidamente comprovado que se trata de situação em relação às quais a legislação permite a apropriação do valor do imposto. Afirma que também é indevida a multa calculada sobre o “valor comercial da mercadoria”, referente às infrações 5 e 6, porquanto tal base de cálculo é inconstitucional, conforme já se manifestou o STF. Reprodiz decisão neste sentido.

Consigna que ainda que não sejam acolhidos os argumentos suscitados, o que diz admitir apenas por amor ao debate, não se pode admitir a aplicação de multa em percentual equivalente a 60%, por caracterizar efeito confiscatório, e muito menos, que ela incida sobre (i) o valor do imposto ou (ii) o valor da mercadoria, sendo em ambos os casos, acrescidos de juros de mora.

Alega que as referidas penalidades só seriam aplicáveis, 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, o que, no caso, não ocorreu, pois, conforme amplamente demonstrado, as infrações que lhe foram imputadas não subsistem.

Frisa que na pior das hipóteses, no caso manutenção do Auto de Infração, o montante de débito levantado pela Fiscalização, em relação à infração 3, por exemplo, decorreria de interpretação equivocada da empresa, razão por que não mereceria retaliação tão severa.

Salienta que se aplica às multas o princípio do não confisco, em proteção ao direito de propriedade, como garantia contra o desarrazoado agir estatal, que se manifesta não somente na obrigação tributária principal.

Observa que entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, veda a utilização de “tributo com efeito de confisco”. Reprodiz referido dispositivo constitucional. Assinala que em recente julgamento o STF novamente amparou os contribuintes, estendendo a proibição constitucional do confisco às multas fiscais. Reprodiz a decisão.

Conclusivamente, diz que por todos os ângulos examinados, não há como prosperar a incidência das multas impostas no presente Auto de Infração, sendo de rigor que, caso o débito relativo à obrigação principal subsista, requer a sua redução a patamares condizentes com a sua realidade.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- o cancelamento da exigência objeto da infração 3, principal, multa e juros, considerando os argumentos e elementos probatórios, que demonstram que os expurgos dos créditos tomados nas aquisições/entradas nos CFOPs 1.653 e 2.917 foram realizados conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/09, que considera essas operações como não vinculadas ao projeto aprovado no Programa DESENVOLVE;

- o cancelamento parcial, da exigência objeto das infrações 5 e 6, principal, multa e juros, porquanto devidamente comprovado que as notas fiscais objeto da defesa foram devidamente registradas no Livro de Entradas;
- o cancelamento da exigência objeto da infração 1, principal, multa e juros, uma vez que as mercadorias adquiridas se referem a (i) insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo; (ii) mercadorias posteriormente distribuídas como “brindes” e, neste caso, tributadas normalmente; e (iii) pneus enviados anteriormente para “teste” e, neste caso, tributados normalmente;
- o cancelamento da exigência objeto da infração 4, principal, multa e juros, uma vez que as mercadorias adquiridas não se enquadram no conceito de “uso e consumo”e/ou “ativo fixo ou imobilizado”;
- o cancelamento parcial da exigência objeto da infração 2, principal, multa e juros, em relação às notas fiscais objeto da defesa, por se tratar de crédito em relação às mercadorias recebidas em devolução, cujo imposto foi anteriormente destacado quando da venda dessas mercadorias, tudo em observância ao princípio da não-cumulatividade e conforme autorizado pelo art. 309 do RICMS/BA;
- o cancelamento da exigência das multas confiscatórias de 60% sobre o valor do imposto ou crédito fiscal e 1% sobre o valor comercial da mercadoria ou, alternativamente, caso se entenda pela sua exigência, que sejam reduzidas a percentual condizente, excluindo-se de sua incidência os juros de mora ou fazendo-os incidir a partir da lavratura do Auto de Infração.

Protesta pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa, bem como requer a realização de diligências fiscais/perícias junto ao seu estabelecimento, a fim de que seja constatada a veracidade de suas alegações.

O autuante prestou a Informação Fiscal (fls. 5459 a 5466 – vol. XIV). Registra que o autuado reconheceu parcialmente a procedência das infrações 2, 5 e 6, tendo realizado o respectivo pagamento, conforme fls. 62, 183 a 190 dos autos, e apresentou impugnação referente ao restante da autuação.

Reporta-se sobre a alegação defensiva atinente à infração 1. Contesta a alegação defensiva de que a infração não foi demonstrada. Informa que todos os anexos estão no processo das folhas 13 a 25 com riqueza de detalhes, inclusive no CD entregue à empresa, no qual estão os arquivos, não só desta infração, mas de todas as outras.

Salienta que em relação ao debate sobre o direito ao crédito do ICMS nada tem a acrescentar.

No tocante à alegação defensiva de que a Fiscalização não analisou a natureza dos materiais adquiridos pela empresa, esclarece que a autuação foi procedida com base em descrição da utilização dos itens fornecida pelo próprio contribuinte, conforme tabela que apresenta, na qual consta a descrição e finalidade de cada produto, no caso Solventes, Ipisolv L 50 e Lápis Cryon.

Afirma que a descrição da aplicação dos materiais apresentada pelo contribuinte em sua impugnação confirma as informações constantes do quadro apresentado.

Conclusivamente, mantém a autuação.

Relativamente à infração 4, observa que este item da autuação é consequente e dependente da infração 1, e, em nenhum momento o contribuinte contesta os cálculos apresentados, razão pela qual também mantém a autuação.

Contesta a alegação defensiva de que a auditoria não relacionou as notas fiscais onde estão sendo cobradas as diferenças de alíquotas, esclarecendo que essas informações se encontram às fls. 17 a 19 e 22 a 24 dos autos. Diz que, desse modo, torna-se pífia essa alegação.

No que concerne à infração 2, observa que o impugnante recolheu o valor de R\$29.349,41 e

contesta duas Notas Fiscais de n^{os} 2890 e 7074. Acrescenta que a alegação defensiva consiste na declaração do impugnante no campo observações das referidas Notas Fiscais onde destaca os valores do ICMS.

Afirma o autuante que o procedimento está incorreto, haja vista que não pode o autuado se creditar de algo que não foi debitado. Acrescenta que assim sendo, o emitente da Nota Fiscal deveria ter destacado o imposto. Diz que como o autuado assim não procedeu não poderia ter utilizado o crédito.

Salienta que nesses casos, a empresa que recebe a Nota Fiscal deve pedir ao emitente que emita com destaque do imposto, o que não ocorreu. Mantém a autuação.

No respeitante à infração 3, contesta a nulidade arguida pelo impugnante. Diz que uma boa leitura do processo iria sanear a suposta confusão alegada pelo impugnante, pois no enunciado da infração não se faz necessário uma descrição mais específica, uma vez que dispõe de anexos para esse detalhamento. Acrescenta que na fl. 29 está escrito de forma clara que o arquivo analítico está no CD que foi entregue junto com o Auto de Infração, onde não só constam as informações que o impugnante alega não ter conseguido observar, como o que foi divergente, pois, como o trabalho foi feito com o setor fiscal da empresa, as considerações feitas pela fiscalização e pela empresa estão lado a lado e podem ser facilmente identificadas.

Salienta que o impugnante depois de alegar que não foram informados os CFOPs desconsiderados, os cita no mesmo enunciado (fl. 64) - "...como é sabido, o CFOP 1917 ou 2917" e no enunciado da folha 68 - "... no CFOP 1653 e 2917 como vinculadas..."

Observa que da mesma forma que o impugnante alega não saber quais insumos o autuante está se referindo, se reporta a ele na folha 67 - "os créditos das aquisições de combustíveis, por exemplo, de gás natural sob o CFOP 1653..."

Assevera que de qualquer forma, na planilha, estão todos os CFOPs que a fiscalização considerou e quais o autuado entendeu serem revenda ou não fazem parte. Esclarece que as partes em vermelho foram feitas pela própria empresa.

Aduz que o impugnante, posteriormente, alega que o Demonstrativo de Débito não está claro. Afirma que não é verdade, uma vez que no referido demonstrativo constam as infrações e os meses. Diz que para isso basta comparar o Auto de Infração e o Demonstrativo de Débito. Ressalta que apesar dessa alegação, o impugnante menciona os valores às fls. 70/71.

Quanto à alegação defensiva atinente à sistemática de cálculo do valor do ICMS a ser beneficiado pelo DESENVOLVE, diz que o contribuinte retirou CFOPs que fazem parte do cálculo e por isso está cobrando.

Conclusivamente, manifesta o entendimento de que as considerações de nulidade não merecem atenção, pois, apenas tentam desviar a atenção sobre a cobrança líquida e certa do imposto não recolhido.

Quanto ao mérito da autuação deste item da autuação, registra que a Instrução Normativa, na condição de norma complementar administrativa, tem a função de detalhar o que está em uma fonte hierárquica superior, i.e. lei ou decreto, e tem a sua validade limitada aos preceitos destes instrumentos, não podendo contradizer disposição de fonte hierárquica superior, muito menos inovar o ordenamento jurídico, pois deve guardar consonância com os dispositivos legais e regulamentares aos quais se subordina.

Acrescenta que neste sentido, a eficácia da Instrução Normativa SAT n^o 27/2009 limita-se a estabelecer a forma pela qual se deve calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, por ter sido gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, nos termos do art. 3^o do Decreto n^o 8.205/2002 c/c art. 1^o, inciso II, da Resolução n^o 52/2004, renovada pela Resolução n^o 153/2011, do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE.

Sustenta que, assim sendo, não se pode, ao interpretar a referida IN, atribuir-lhe o poder de classificar como não vinculadas ao projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, operações que de fato são vinculadas a este projeto, de modo a expurgar do cálculo da parcela beneficiada pelo programa operações que foram geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, contrariando o que determina o Decreto nº 8.205/2002 e as Resoluções de habilitação.

Contesta a alegação defensiva de que o procedimento adotado pela empresa está em consonância com a IN-SAT nº 27/90, porque, por se tratar de norma que implica em benefício fiscal, sua interpretação é literal, nos exatos termos do artigo 111 do CTN, não cabendo aumentar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da administração pública, apenas reforça o caráter de norma complementar da IN-SAT nº 27/2009 que limita-se a estabelecer a forma pela qual se deve calcular a parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, sem poder “aumentar o alcance” do Decreto nº 8.205/2002 e das Resoluções de habilitação.

Registra que a interpretação dada pelo contribuinte à IN-SAT nº 27/2009 deu a este o poder de ampliar o benefício concedido pela legislação que instituiu e regulamentou o DESENVOLVE, já que, como bem informou o próprio contribuinte, o efeito expurgar os créditos relativos à operações em questão do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE é o de anular o crédito tomado, resultando na apuração de uma parcela passível de incentivo pelo DESENVOLVE maior, uma vez que o crédito anterior diminuía o “quantum” devido, ao passo que, ao expurgá-lo no cálculo, aumenta-se o saldo devedor, e, conseqüentemente, a parcela a ser incentivada aumenta na mesma proporção.

Observa que a interpretação dada pelo impugnante à IN-SAT nº 27/2009, daria a esta IN o poder de conceder ao contribuinte um benefício maior que o previsto na legislação, uma vez que, a Lei nº 7.980/2001, por meio de seu art. 2º, inciso I, autoriza o Poder Executivo a conceder a dilação do prazo de pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, limitada a 72 (setenta e dois) meses.

Acrescenta que essa limitação se repete no Decreto nº 8.205/2002 e nas Resoluções de habilitação, não podendo a IN-SAT nº 27/2009 ter o poder de conceder ao contribuinte o benefício da dilação do prazo de pagamento não apenas superior a 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS normal, como superior ao próprio saldo devedor mensal do ICMS normal, a ponto de o contribuinte passar a ter saldo credor de ICMS nesses meses.

Ressalta que mesmo na remota hipótese de se admitir que o recolhimento a menos do ICMS, no presente caso, tenha sido consequência de uma possível inadequação técnica ocorrida na redação da referida IN-SAT nº 27/2009, ainda assim, a diferença do imposto deve ser exigida e o recolhimento deve ser corrigido. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Antônio Sebastião Poloni (POLONI, Antônio Sebastião. *Atos Normativos - Administrativos*. Universo Jurídico, Juiz de Fora, ano XI, 11 de ago. de 2003):

Assinala que por outro lado, podem ser observados os valores das compras de Gás Natural sob o CFOP 1653, conforme tabela que apresenta.

Diz que pelos valores se trata de insumo básico do processo, até porque se não o fosse a empresa não teria usado o seu crédito no livro de apuração.

Acrescenta que de fato, todo processo de fabricação de pneus tem uma etapa de mistura que necessita de altas temperaturas, o que se consegue mediante o uso do gás natural na queima.

Registra como é realizado o processo produtivo do pneu, conforme abaixo:

Explica-se que atualmente, o pneu conta com um tipo especial de borracha, produzido por meio de uma mistura de borracha natural, borracha sintética e negro de fumo, sendo as etapas de fabricação de pneus:

*“1. Mistura: pigmentos, químicos e até 30 tipos diferentes de borracha são misturados em equipamentos imensos (máquinas Banbury), que **funcionam a temperaturas e pressão extremamente altas**. As substâncias*

*são misturadas até que se forme uma massa preta e pegajosa, que será laminada diversas vezes.
<https://www.industriahoe.com.br/como-e-fabricado-um-pneu>*

Conclui que por se tratar de um insumo básico de processo, esse item está vinculado ao Programa DESENVOLVE.

No tocante à consignação, observa que a IN-SAT nº 27/09 se refere como não vinculadas as compras para comercialização: 2.2.2. *Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil - 1.113 e 2.113;*

Afirma que este não é o caso, pois, observando-se as remessas recebidas pela empresa, verifica-se facilmente que são matérias primas que estão sendo recebidas e, essas não serão comercializadas, mas transformadas em produtos (pneus), como por exemplo:

- *BUNA CB - Elastômero - borracha sintética - R\$ 19.746.772,18 (Valor das compras no ano);*
- *BUNA SE - Elastômero - borracha sintética - R\$ 11.242.747,72(Valor das compras no ano);*
- *Cabo de Aço - Usado para compor a estrutura do pneu - R\$ 25.621.672,59(Valor das compras);*
- *Cabo de Aço - Idem acima - R\$ 28.995.346,94(Valor das compras);*

Acrescenta que por outro lado, a empresa parou com esse tipo de operação a partir de outubro de 2016, coincidentemente logo após a lavratura do Auto de Infração nº. 269205.3000/16-2, em 29/06/2016, que autua esse mesmo ponto, o que demonstra o reconhecimento da conduta equivocada, apesar de não ter reconhecido oficialmente.

Conclusivamente diz que assim sendo, este item é totalmente procedente.

Ressalta que a única alteração seria no mês de maio de 2016, no qual o autuado efetuou um recolhimento complementar no valor de R\$ 354,08. Diz que dessa forma, o mês de maio fica com a seguinte apuração:

Apuração

Total débitos operações incentivadas Total de créditos ICMS operações incentivadas Saldo devedor do ICMS Incentivado Valor do Piso do ICMS

Parcela do ICMS das operações industriais incentivada Parcela do ICMS diferido (90%)

| | |
|---|---------------------|
| <i>Saldo devedor total do ICMS</i> | <i>9.707.209,81</i> |
| <i>Valor do ICMS diferido</i> | <i>8.118.091,65</i> |
| <i>ICMS a recolher</i> | <i>1.589.118,16</i> |
| <i>Valor do ICMS recolhido (RJ 516.726,19+354,08)</i> | <i>517.080,27</i> |
| <i>Valor do ICMS Normal recolhido a menor</i> | <i>1.072.037,89</i> |

No que concerne às infrações 5 e 6, observa que o autuado reconheceu parte das notas fiscais e defendeu outra parte. Afirmo que as notas fiscais que o autuado está discutindo foram registradas após o início da fiscal quando já tinha conhecimento da infração, o que pode ser comprovado facilmente pela redação da própria defesa quando diz que: *“...foram lançadas 1008 notas fiscais, no dia 03/06/2017...”* Salienta que considerando que a fiscalização começou em abril, qualquer documento lançado em data posterior não será considerado, ainda mais documentos de 2015, estranhamente lançados no mês da autuação de uma vez só.

Conclusivamente, mantém a autuação na integralidade nesses dois itens.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, se manifestou (fls. 5470 a 5483 – vol. XIV). Rechaça as alegações do autuante. Reitera os argumentos apresentados na peça defensiva vestibular.

Finaliza a Manifestação reiterando os argumentos de fato e de direito apresentados na peça defensiva inicial para que sejam integralmente acolhidos para cancelar as exigências remanescentes. Requer que as intimações e notificações relativas ao presente processo sejam direcionadas exclusivamente aos patronos Carolina Rota, OAB/SP 198.134 e Fábio de Almeida Garcia, OAB/SP 237.078, com endereço na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 680, cj. 112, CEP

01403-000, São Paulo/SP.

O autuante, cientificado da Manifestação do autuado, prestou Informação Fiscal (fls. 5488/5489 – vol. XIV)). Consigna que mantém as infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 6, conforme descrito na primeira Informação Fiscal, uma vez que o autuado nada de novo apresentou.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado, diz que tem o intuito meramente protelatório.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

Consta às fls. 5493 a 5505 - volume XIV-, extrato do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, referente ao pagamento realizado pelo autuado das parcelas reconhecidas da autuação.

Na sessão de julgamento do presente Auto de Infração, realizada em 03/04/2018, após leitura do relatório e sustentação oral do ilustre patrono do Contribuinte, um dos membros desta Junta de Julgamento Fiscal, suscitou que o levantamento levado a efeito pelo autuante, referente à infração 3, considerou a entrada da mercadoria recebida em consignação industrial nos meses objeto da autuação, quando deveria ter sido considerado o efetivo consumo da mercadoria/insumo recebida em consignação industrial, o que, após análise discussão, levou à deliberação de conversão do feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, (fls. 5509/5510 – volume XIV), a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as providências literalmente reproduzidas abaixo:

*1.Revise o levantamento **EXCLUINDO** as entradas de mercadorias recebidas a título de **Consignação Industrial com CFOP 1.917 e 2.917 - e INCLUINDO** as compras efetivas recebidas anteriormente para industrialização com **CFOP 2.111 e 1.111**;*

2.Após os ajustes e correções realizados no trabalho revisional solicitado no item 1 acima, elabore novos demonstrativos, inclusive novo demonstrativo de débito;

O autuante cumpriu a diligência (fls. 5513 a 5516 – vol. XV). Inicialmente, destaca que as mercadorias objeto das entradas mediante o CFOP 2.917 trata-se de matérias-primas utilizadas e consumidas no processo produtivo da empresa.

Observa que as operações de remessa em consignação encontram-se disciplinadas no art. 355 do RICMS/BA/12, Decreto nº.13.780/12, cujo teor reproduz.

Consigna que o autuado escriturou as operações de entradas em consignação, sob CFOP 2.917, de acordo com o previsto no inciso II do artigo 335 do RICMS/BA12, Decreto nº. 13.780/12, portanto, obedeceu ao que dispõe o § 5º do citado RICMS/BA/12, ao final de cada mês, sob CFOP 6.919.

Salienta que não foi diferente quando do recebimento das Notas Fiscais de faturamento pela consignante, escriturando no seu livro de Registro de Entradas sob CFOP 2.111.

Diz que por conseguinte, tem-se como operações tributadas as operações realizadas sob CFOP 2.917, cujo crédito fiscal foi apropriado pela consignatária, no caso o autuado.

Explica que quando da apuração da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, parcela sujeita à dilação de prazo, o autuado não obedeceu ao que determina a Instrução Normativa nº 27/2009, ao excluir o ICMS das operações de entradas a título de consignação de matérias-primas.

Salienta que pelo fato das operações sob CFOP 1.111 e 2.111 não serem tributadas pelo ICMS sua inclusão com a consequente exclusão das operações sob CFOP 1.917 e 2.917 se consumará na efetiva glosa do crédito fiscal legalmente destacado nos documentos fiscais, referente às aquisições de matérias-primas, anteriormente recebidas a título de consignação industrial, onerando a exigência, conforme abaixo demonstrado num retificado Demonstrativo de Débito:

Infração 03 – 03.08.04

| Data Ocorr. | Data Vcto | Base Cálculo | Aliq. | Multa | Valor Diligencia | Valor Auto |
|--------------------|------------------|---------------------|--------------|--------------|-------------------------|-------------------|
| 31/01/2016 | 09/02/2016 | 6.100.322,14 | 17% | 60% | 1.037.054,76 | 946.262,79 |
| 29/02/2016 | 09/03/2016 | 6.815.344,10 | 17% | 60% | 1.158.608,50 | 1.050.481,80 |
| 31/03/2016 | 09/04/2016 | 5.742.426,54 | 18% | 60% | 1.033.636,78 | 944.535,15 |

| | | | | | | |
|------------|------------|--------------|-----|--------------|---------------------|---------------------|
| 30/04/2016 | 09/05/2016 | 5.770.138,31 | 18% | 60% | 1.038.624,90 | 946.423,45 |
| 31/05/2016 | 09/06/2016 | 6.551.720,23 | 18% | 60% | 1.179.309,64 | 1.072.391,97 |
| 30/06/2016 | 09/07/2016 | 2.885.633,29 | 18% | 60% | 519.413,99 | 478.523,78 |
| 31/07/2016 | 09/08/2016 | 2.656.713,46 | 18% | 60% | 478.208,42 | 443.242,28 |
| 31/08/2016 | 09/09/2016 | 3.445.923,54 | 18% | 60% | 620.266,24 | 569.461,23 |
| 30/09/2016 | 09/10/2016 | 3.544.704,06 | 18% | 60% | 638.046,73 | 588.668,01 |
| 31/10/2016 | 09/11/2016 | 652.855,90 | 18% | 60% | 117.514,06 | 117.514,06 |
| 30/11/2016 | 09/12/2016 | 678.902,45 | 18% | 60% | 122.202,44 | 122.202,44 |
| 31/12/2016 | 09/01/2017 | 791.277,65 | 18% | 60% | 142.429,98 | 142.429,98 |
| | | | | TOTAL | 8.085.316,44 | 7.422.136,94 |

Assinala a título de informação que, a partir do mês de outubro de 2016, o autuado não realizou mais operações de aquisições de matérias-primas sob regime de consignação, ou seja, recebimento em consignação, motivo pelo qual não houve alteração dos valores exigidos, conforme demonstrativo de débito.

Esclarece que a divergência dos valores apurados entre a Fiscalização e a empresa se deve ao fato desta última não ter incluído no cálculo do ICMS incentivado os valores dos créditos fiscais decorrentes das entradas de matérias-primas sob CFOP 2.917, entradas a título de consignação industrial. Ou seja, classificou como CNVP – Crédito Não Vinculado ao Projeto, o que não é o caso por se tratar de matéria-prima consumida no seu processo produtivo.

Consta às fls. 5594 a 5606 - vol. XIV -, Manifestação do autuado sobre o resultado da diligência. Ressalta o autuado que o suposto erro identificado pelo autuante, teria ocorrido porque a empresa expurgou do cálculo do Saldo Devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, créditos de aquisições de (i) insumos recebidos a título de consignação industrial e (ii) aquisições de combustíveis, classificando-os como CNVP – Crédito Não Vinculado ao Projeto.

Acrescenta que por seu turno, a empresa apresentou defesa, ressaltando a correção no cálculo do saldo devedor passível de incentivo e principalmente, que foram levados em consideração os critérios objetivamente previstos na IN/SAT 27/2009, a qual define a sistemática de adições e exclusões para o cálculo do Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE.

Observa que referida Instrução Normativa indica, expressamente, quais débitos e créditos devem ser ajustados no cômputo do saldo devedor de ICMS para o programa.

Aduz que processada a defesa, os autos foram remetidos à pauta de julgamentos do dia 03/04/18, perante a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual, após debater sobre os elementos da defesa, entendeu que o lançamento fiscal considerou, indevidamente, o valor total das aquisições dos produtos recebidos em consignação industrial, quando, na realidade, nestes casos, a aquisição somente ocorre, de fato, no momento do efetivo consumo pelo consignatário, no caso, a empresa objeto da autuação.

Frisa que em função disso, acertadamente, a 1ª JJF converteu o julgamento da defesa em diligência, determinando que o autuante procedesse aos devidos ajustes no lançamento, desconsiderando as datas de entradas dos referidos produtos no estabelecimento da empresa e levando em conta o efetivo consumo de tais insumos, em suas respectivas datas. Reproduz o teor da referida diligência.

Observa que a decisão de fls. 5.509/5.510 é clara ao reconhecer que, em relação a operações de aquisição mediante consignação industrial, não é correto considerar-se a data de entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa, pois, de fato, pela excepcionalidade desta operação, a concretização da aquisição somente ocorre na data da efetiva utilização dos insumos no processo produtivo.

Acrescenta que em função disso, a 1ª JJF determinou que o autuante efetuasse a revisão do lançamento mediante diligência fiscal, excluindo do Auto de Infração as operações que retratam as datas de entradas das mercadorias, para considerar as datas e valores de efetivo consumo no processo produtivo, como sendo o evento que instaura a aquisição pela empresa.

Diz que decorridos os trâmites da diligência fiscal, o autuante manifestou-se em termos de manutenção do lançamento, alegando, em síntese, que (i) a empresa cometeu o erro no cálculo do incentivo, pois, não teria incluído os valores de créditos fiscais decorrentes da aquisição das matérias primas sob o CFOP 2.917 e, (ii) não seria possível realizar-se a revisão determinada pela 1ª JJF, pois, tais ajustes consumiriam a glosa dos créditos legais referentes às aquisições das matérias primas, agravando a exigência decorrente do lançamento. Reproduz a informação fiscal prestada pelo autuante no cumprimento da diligência.

Alega que a manutenção da exigência, sobretudo à revelia do quanto determinado pela 1ª JJF, além de descumprir com o quanto foi determinado por ocasião do julgamento, não leva em conta que as aquisições sob o regime de consignação industrial somente se concretizaram com a efetiva utilização dos insumos no processo produtivo da empresa.

Reporta-se sobre o resultado diligência e improcedência das conclusões apresentadas pelo autuante.

Alega correta apuração do Saldo Devedor do DESENVOLVE, com observância da IN/SAT nº. 27/2009.

Observa que em sua manifestação fiscal, decorrente da conversão do feito em diligência, o autuante reiterou o quanto já apontado no Auto de Infração, destacando que a empresa teria descumprido as regras de cálculo do saldo incentivado no DESENVOLVE, tais como veiculadas pela IN/SAT 27/2009.

Reafirma, entretanto, que esse argumento não procede, haja vista que a IN/SAT 27/2009 é o veículo normativo responsável por definir a sistemática de adições e exclusões para o cálculo do Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE.

Destaca que referida 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.*

Salienta 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 o que foi realizado pela empresa, pois, não adicionou, no cômputo do Saldo Devedor do ICMS, os créditos das aquisições sob o regime de consignação sob CFOP 2917.

Explica: o próprio Estado da Bahia, por meio da IN/SAT nº 27/2009, trouxe a listagem dos CFOPs que considera, objetivamente, como NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO, o que se verifica nos itens 2.2.20 e 2.2.21, o que por si só, evidencia o equívoco na interpretação realizada pelo autuante. Reproduz a referida norma conforme abaixo:

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); **2.2.21.** Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços -1.900 e 2.900 (exceto dos códigos 1.910, 1.911, 2.910 e 2.911 quando os produtos estiverem vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado)"(Redação dada pela Instrução Normativa SAT No 28 DE 12/06/2012).

Ressalta que os CFOPs 1653 e 2917 não se encontram no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações "não vinculadas ao projeto aprovado" e não pode a fiscalização

descaracterizar essas compras como CNVP, sob pena de se incorrer em arbitrariedade, pois a própria IN diz que não se enquadram na condição de créditos vinculados.

Alega que se o próprio Estado da Bahia, por meio da referida IN/SAT estabeleceu, de forma objetiva, que as operações com CFOP 1653 e 2917 devem ser expurgadas do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, não cabe, por via transversa, exigir o pagamento imediato desse imposto em detrimento da moratória por ele mesmo concedida.

Assevera que observou o disposto na IN, mesmo porque, sendo norma que implica em benefício fiscal, sua interpretação não poderia deixar de ser “literal”, nos exatos termos do artigo 111 do CTN, não cabendo aumentar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência.

Assinala que com base na mesma interpretação literal da IN/SAT no 27/2009, este CONSEF/BA mantém a cobrança de ICMS de contribuintes que não observam, inclusive, os CFOPs nela destacados, logo, “*mutatis mutantis*”, o entendimento contido na decisão que reproduz deve ser dado à empresa.

Conclusivamente, diz que desse modo, conforme foi abordado e comprovado no processo em questão, por onde quer que se analise o Auto de Infração, falta-lhe motivo para subsistir, pois, o procedimento adotado pela empresa está de acordo com a norma de regência.

Quanto à revisão do lançamento determinada na diligência, observa que o autuante expôs que a revisão fiscal tendente a considerar as aquisições efetivas dos insumos recebidos a título de consignação industrial, CFOPs 2.111 e 1.111, agravaria a autuação de R\$ 7.422.136,94 para R\$ 8.085.316,44, pois, considerando que se trata de operações realizadas sem o destaque do ICMS, a exclusão das operações sob o CFOPs 1.917 e 2.917 consumaria a glosa dos créditos apropriados legalmente.

Diz que essas considerações de que as NFs emitidas para acobertar as operações de CFOPs 2.111 e 1.111 não contemplam a possibilidade de crédito decorreram do disposto no art. 335, do RICMS/BA, mais especificamente no §5º, o qual decorre da internalização das regras previstas no Protocolo ICMS 52/2000.

Salienta que o dispositivo que foi transcrito pelo autuante determina que, por ocasião da utilização efetiva dos insumos adquiridos a título de consignação industrial, o consignatário das mercadorias, como é o caso da empresa, deve emitir nota fiscal globalizada com os mesmos valores atribuídos por ocasião do recebimento das mercadorias efetivamente utilizadas ou consumidas no seu processo produtivo sem destaque do valor do ICMS.

Observa que a razão dessa determinação normativa, decorre do fato segundo o qual, por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa, a nota fiscal de remessa em consignação, CFOPs 1.917/2.917, já foi emitida pelo consignante com o destaque do imposto e, assim, não existe razão para o novo destaque em relação às operações que retratam o consumo efetivo das mercadorias no processo produtivo da empresa, CFOPs 2.111 e 1.111.

Alega que por outro lado, o §7º do mesmo dispositivo, aborda o procedimento de devolução das mercadorias recebidas em consignação e que não foram consumidas no processo produtivo. Aduz que nesse caso, para anular a parcela do ICMS destacado na remessa em consignação, relativo às mercadorias que retornaram ao consignante, a legislação, bem assim o Protocolo ICMS 52/2000 determinam que a NF de devolução contenha o destaque do imposto, justamente para que o consignante anule os efeitos do destaque do imposto em relação à remessa em consignação, em que destacou o ICMS. Reproduz o referido dispositivo regulamentar.

Observa que o argumento utilizado pelo autuante, de que as NFs não contemplam o destaque do ICMS, não invalida o direito de crédito ou possibilita a glosa referida em seu despacho, pois, ao final dos procedimentos previstos no art. 335, do RICMS/BA e das cláusulas do Protocolo 52/2000, o crédito estará devidamente lastreado nas operações de consignação efetivamente consumadas com a utilização dos insumos na produção da empresa.

Afirma que não pode ser apenado com a glosa de créditos, pois, simplesmente, conforme corroborado pelo próprio despacho do autuante, cumpriu com a previsão contida no RICMS/BA, art. 335 e no Protocolo 52/2000 que tutelam estas operações e definem que a Consignação Industrial se trata de operação na qual ocorre remessa de mercadoria com preço fixado, tendo por finalidade a integração ou consumo em processo industrial, em que o faturamento dar-se-á quando da utilização dessa mercadoria pelo destinatário.

Ressalta que se a empresa fizesse a mesma interpretação deturpada que o autuante, poderia discutir que o despacho da 1ª JJF, ao determinar a consideração dos CFOPs 2.111 e 1.111 também seria ilegal, por impedir a apropriação de créditos legítimos, já que essas notas fiscais não comportam o destaque do ICMS, nos termos do já citado § 5º, do art. 335, do RICMS/BA e corroborado pela Cláusula Quarta, inciso I, alíneas “a” e “b”, do Protocolo ICMS 52/2000. Reproduz a referida norma do protocolo.

Diz que desse modo, sendo vedado o destaque do ICMS nas notas fiscais das operações com os CFOPs 2.111 e 1.111, quando de seu registro no livro de registro de entradas, a empresa também não poderia se creditar com base nessas operações, por absoluta ausência de base regulamentar. Acrescenta que até que surja legislação mudando essa regra, é assim que se deve proceder.

Assevera que a determinação da 1ª JJF não resulta em desconconsideração dos créditos legalmente previstos pelas aquisições, haja vista que foi absolutamente clara ao consignar que as alterações a serem implementadas no lançamento fiscal, devem considerar, de fato, o valor consumido efetivamente no processo produtivo da empresa, pois, não havendo o consumo, o efeito fiscal das entradas em consignação será anulado pelo procedimento previsto no §7º acima transcrito.

Diz que interpretação realizada pelo autuante quanto à solicitação contida na diligência acaba deturpando o sentido da decisão que foi direcionada para que não considere os créditos fiscais, no momento de ingresso das mercadorias em consignação, pois, esta etapa ainda não representa a aquisição, o que somente ocorrerá na efetiva utilização em processo produtivo.

Ressalta que a exclusão dos CFOPs 1.917/2.917 e a inclusão do CFOPs 2.111 e 1.111 solicitadas na diligência refere-se, exclusivamente, a apuração do ICMS DESENVOLVE, não se refere/aplica-se à apuração do ICMS normal e este simples fato, demonstra o quão equivocado mostra-se o resultado da diligência, quando menciona eventual glosa de créditos legítimos. Ou seja, ao contrário das conclusões do autuante, a ordem emanada do colegiado do CONSEF/BA determinou que não se pode considerar, objetiva e absolutamente o total do montante do crédito na data das entradas das mercadorias conforme operações dos CFOPs 1.917 e 2.917, justamente, porque, essas operações não retratam aquisições de fato em operações de consignação industrial, principalmente com o fim de surtir resultado na apuração do DESENVOLVE.

Frisa que assim sendo, a reflexão e análise jurídica tributária a ser realizada para cumprimento da ordem proferida pela 1ª JJF deve contar com a interpretação teleológica e não isolada dos dispositivos previstos no art. 335 do RICMS/BA em confronto com os documentos fiscais, quais sejam: (i) NFs de remessa em consignação industrial; (ii) NFs de devolução simbólica; (iii) NF sem ICMS com destaque na natureza de venda; (iv) NFs de devolução – parcial/total e (v) livros de registro de entradas e saídas das consignantes e da consignatária.

Ressalta, ainda, que o CTN em seus arts. 107 a 112, por meio de critérios cartesianos, contempla em sua essência a previsão de interpretação teleológica, que tem com premissa básica a interpretação da norma tributária, conforme sua finalidade. Acrescenta que a despeito disso, o art. 335 do RICMS/BA e Protocolo ICMS 52/2000, representam uma sistemática que, para todos os fins, inclusive de fiscalização, deve observar suas premissas como um todo, de maneira que a operação de consignação industrial esteja amparada pela legislação do ICMS, tutelando o direito de crédito e a obrigações com o pagamento do imposto.

Consigna que é por isso que não tem sentido e fundamento jurídico as informações fiscais que argumentam a possibilidade de glosa dos créditos decorrentes dos CFOPs 1.917 e 2.917, sobretudo

porque encontram respaldo na legislação do ICMS da Bahia e na CF/88, a qual prevê a apropriação dos créditos em observância do princípio da não-cumulatividade, o qual encontra respaldo no art. 309, do RICMS/BA.

Conclusivamente, diz que considerando que os trabalhos de diligência devem estar focados na correta apuração do saldo do DESENVOLVE é imprescindível que em relação às aquisições havidas em consignação industrial, CFOPs 1.917 e 2.917, nos termos do art. 335 do RICMS/BA, sejam procedidos os ajustes determinados pela 1ª JF, de maneira que se afaste o equívoco de considerar como créditos fiscais para o DESENVOLVE, o simples recebimento de insumos em consignação, pois, como visto, para ser considerada aquisição, deve ocorrer a efetiva utilização no processo produtivo da empresa.

Prosseguindo, alega a impossibilidade de mudança dos critérios jurídicos de lançamento fiscal por violação literal ao art. 146 do CTN.

Salienta que conforme se verifica do resultado da diligência, o autuante expõe que o cumprimento das determinações emanadas pela 1ª JF, além de não representar a redução do montante efetivamente autuado, representará um agravamento dos valores exigidos por meio do Auto de Infração, majorando o valor exigido de R\$ 7.422.136,94 para R\$8.085.316,44.

Ressalta que as conclusões do autuante, além de não guardarem correlação com o quanto lhe foi determinado, encerram flagrante violação à premissa básica em direito tributário, no sentido de que o lançamento fiscal não pode ser alterado por situação que agrave a condição do contribuinte, por configurar mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146, do CTN.

Frisa que realizado o lançamento de ofício e notificado o sujeito passivo para pagamento do tributo, este presume-se definitivo e, portanto, não mais poderá ser alterado, para eventuais “complementos”. Neste sentido, diz que é necessário analisar o disposto no art. 146 do CTN, cuja redação reproduz.

Diz que por esse dispositivo legal, verifica-se a vedação na revisão do lançamento, como regra, em razão de modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrava após o lançamento e notificação do tributo.

Assinala que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, entende que, pelo art. 146 do CTN, o legislador vedou a revisão de lançamento já realizado, com base no chamado *erro de direito*, ou seja, não é possível a revisão do tributo em razão da modificação dos critérios jurídicos. Reproduz referido entendimento do STJ.

Salienta que entre as hipóteses que justificam a revisão de ofício de lançamento, art. 149 do CTN, o presente caso, nem ao longe, se enquadra em hipótese de revisão, portanto, não sendo possível admitir a alteração por iniciativa do Fisco, como destaca o autuante.

Sustenta que assim sendo, uma vez que a autoridade administrativa tem o dever de apurar corretamente suas análises e conclusões por ocasião da lavratura do Auto de Infração, é incabível que a diligência fiscal determinada no presente caso, sirva como respaldo para, além de não corrigir o equívoco cometido na consideração de créditos decorrentes do simples recebimento de mercadorias em consignação industrial, altere os critérios jurídicos de lançamento para agravar, ainda mais a condição jurídica/tributária da empresa. Acrescenta, ainda, sobre a alteração do critério jurídico de Lançamento, o entendimento da Jurisprudência nos tribunais, conforme transcrição que apresenta.

Destaca, ainda, que não se trata de um mero complemento daquilo que já havia sido lançado. Diz que o autuante cria um implemento na grandeza tributável, ampliando o critério material para modificar a base de cálculo tributável e assim, aplicar a alíquota sobre referida diferença e aumentar o montante autuado, sob premissa absolutamente equivocada.

Afirma que em razão disso, a alteração do critério material, no caso glosa de créditos, e quantitativo da hipótese de incidência tributária, citado pelo autuante é causa de mudança de

critério jurídico em relação a elementos os quais o autuante tinha conhecimento na época do lançamento, ensejando violação ao art. 146, do CTN.

Finaliza a Manifestação dizendo que considerando as conclusões apresentadas pelo autuante e diante do nítido descumprimento da diligência emanada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, fls. 5.509/5.510, reforça o quanto já apresentado em defesa, no sentido de que:

- a) A autuação é improcedente, tendo em vista que, corretamente, expurgou do cálculo do Saldo Devedor de ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE, créditos de aquisições de (i) insumos recebidos a título de consignação industrial e (ii) aquisições de combustíveis, tendo classificado referidos créditos como CNVP – Crédito Não Vinculado ao Projeto nos exatos moldes em que previstos na IN/SAT 27/2009;*
- b) Considerando o foco de trabalho da diligência na apuração do saldo do DESENVOLVE requer que em relação às aquisições havidas em consignação industrial (CFOPs 1.917 e 2.917), nos termos do art. 335 do RICMS/BA, sejam procedidos/cumpridos os ajustes determinados pela 1ª JFJ, afastando o equívoco de considerar como créditos fiscais para o DESENVOLVE, o simples recebimento de insumos em consignação, pois, como visto, para ser considerada aquisição, deve ocorrer a efetiva utilização no seu processo produtivo;*
- c) Independente dos argumentos acima, o resultado da diligência não pode resultar em agravamento do Auto de Infração, pois, na forma como já apontado, representa alteração do critério material e quantitativo da hipótese de incidência tributária em relação a elementos os quais o autuante tinha conhecimento na época do lançamento, violando, assim, o art. 146, do CTN.*

A 1ª JFJ, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência (fl.5612 – vol. XIV), para que o autuante adotasse as providências literalmente reproduzidas abaixo:

- 1.intime o autuado o AUTUADO, concedendo o prazo de 10 (dez) dias contando da ciência do recebimento, a apresentar:*
 - a) planilha contendo relação das notas fiscais referentes às compras para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial (CFOP 1111 e 2111), recebidas no período de janeiro a dezembro de 2016, com indicação da data da emissão, da unidade federada de origem e do valor da nota fiscal;*
 - b) cópia de todos os DANFES relacionados na planilha referida no item anterior.*
- 2.Após o cumprimento do item 1, o AUTUANTE deverá analisar os documentos eventualmente apresentados para, se for o caso, revisar os demonstrativos do auto de infração.*
- 3.Havendo revisão fiscal, o AUTUANTE deverá intimar o AUTUADO, entregando, mediante recibo específico, cópia de todos os documentos produzidos na revisão fiscal (planilhas, demonstrativos, etc.), cientificando o autuado do prazo de 10 dias, contado da ciência do recebimento, para apresentação de manifestação.*

Consta às fls. 5614 a 5616 -volume XV-, petição do autuado encaminhada ao autuante, em atenção e cumprimento da intimação para apresentação de documentos e informações fiscais, consoante determinado pela 1ª JFJ na diligência, na qual requer que em relação às aquisições havidas em consignação industrial, CFOPs 1.917 e 2.917, nos termos do art. 355 do RICMS/BA/12, sejam procedidos os ajustes determinados pela 1ª JFJ, afastando o equívoco de considerar como créditos fiscais para o Programa DESENVOLVE, o simples recebimento de insumos em consignação.

Consta às fls. 5735/5736 -volume XV-, pronunciamento do autuante referente ao atendimento à diligência solicitada pela 1ª JFJ.

Consigna o diligenciador que intimou o autuado a apresentar as notas recebidas a título de compra para industrialização de mercadorias recebidas anteriormente em consignação industrial, CFOP 1111 e 2111.

Esclarece que com os documentos e planilhas apresentados, a pedido do CONSEF, efetuou na planilha Demonstrativo de débito do ICMS – DESENVOLVE a exclusão dos valores de ICMS constantes no CFOP 2917 – Entrada de mercadorias recebidas em consignação mercantil ou industrial e incluiu os valores de ICMS constantes nos CFOPs 1111 e 2111.

Diz que assim sendo, a planilha ficou com o seguinte resultado:

| Resumo Geral | | | |
|--------------|--------------|--------------|---------------------|
| Mês | Auditoria | Continental | Diferença |
| jan/16 | 1.335.145,26 | 180.023,18 | 1.155.122,08 |
| fev/16 | 1.513.165,98 | 387.133,10 | 1.126.032,88 |
| mar/16 | 2.185.347,35 | 707.500,13 | 1.477.847,22 |
| abr/16 | 1.701.395,94 | 660.592,17 | 1.040.803,77 |
| mai/16 | 1.750.169,30 | 516.726,19 | 1.233.443,11 |
| jun/16 | 1.728.631,38 | 1.124.709,01 | 603.922,37 |
| jul/16 | 1.829.117,36 | 1.206.743,49 | 622.373,87 |
| ago/16 | 1.647.534,70 | 1.076.273,35 | 571.261,35 |
| set/16 | 1.737.810,02 | 1.190.788,52 | 547.021,50 |
| out/16 | 2.159.011,87 | 1.653.919,45 | 505.092,42 |
| nov/16 | 1.923.654,43 | 1.801.451,99 | 122.202,44 |
| dez/16 | 1.940.344,96 | 1.797.914,98 | 142.429,98 |
| Total | | | 9.147.552,98 |

Finaliza dizendo que é obrigado a informar que a solicitação aumenta o débito do contribuinte que passa de R\$7.422.136,94 para R\$9.147.552,98.

A 1ª JJF, considerando que não constava nos autos qualquer elemento comprobatório de que o autuado fora cientificado sobre o resultado da diligência deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, a fim de que o órgão competente da repartição fazendária intimasse o autuado, entregando no ato, mediante recibo específico, cópia do resultado da diligência - parecer, demonstrativo/planilha, inclusive do CD - e do termo de diligência.

Consta às fls. 5746/5747 - vol. XV, intimação ao autuado, via postal (AR), com a assinatura do recebedor em data de 15/10/2020.

À fl.5.748 consta despacho de encaminhamento do PAF ao CONSEF para prosseguimento da instrução processual, com o registro de decorrido o prazo para a Manifestação do autuado, conforme intimação e AR, acostados às fls. 5.746/5747 – vol. XV.

Presente na sessão virtual de julgamento o ilustre patrono do autuado o advogado Dr. Fabio de Almeida Garcia OAB/SP Nº. 237.078.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, entre as quais, este reconheceu parcialmente as infrações 2, 5 e 6, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, e impugnou na integralidade as infrações 1, 3 e 4, e parcialmente, os valores remanescentes não reconhecidos, referentes às infrações 2, 5 e 6.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas.

Argui o impugnante, a nulidade da infração 1, sob o fundamento de que só descreve a primeira situação da glosa de crédito fiscal, ou seja, insumos utilizados no processo produtivo, sem fazer menção às demais situações, no caso crédito em relação a mercadorias posteriormente distribuídas como “brindes” e, neste caso, tributadas normalmente; e crédito de pneus enviados anteriormente para “teste” e, neste caso, tributados normalmente; o que vicia o lançamento de ofício, tornando-o nulo, pois não houve a descrição completa da suposta infração praticada pela empresa, prejudicando o exercício do seu direito de defesa, uma vez que só veio a tomar conhecimento dessas outras situações após realizar levantamento das notas fiscais arroladas na autuação.

A infração 1 encontra-se descrita no Auto de Infração da seguinte forma: *Utilizou indevidamente*

crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Ou seja, considerou a Fiscalização que os itens arrolados no demonstrativo desta infração se tratam de materiais de uso e consumo. Adicionalmente, consignou-se que se trata de produtos usados para limpeza dos equipamentos e marcação dos produtos.

Certamente, que a complementação da descrição da infração feita no corpo do Auto de Infração poderia ter sido completa, com a indicação de todas as situações daqueles materiais considerados de uso e consumo do estabelecimento.

Entretanto, a identificação de apenas uma situação, a meu ver, não se apresenta como um fator determinante de nulidade da autuação - conforme arguido pelo impugnante -, haja vista que pelos próprios demonstrativos elaborados pelo autuante, claramente se verifica as demais situações, inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, plenamente exercido pelo impugnante.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida atinente à infração 1.

Quanto à nulidade referente à infração 4, o impugnante alega que o autuante não demonstrou, detalhadamente, sobre quais notas fiscais está cobrando o diferencial de alíquotas, sendo isto necessário para que a empresa verifique se, de fato, trata-se de aquisições interestaduais.

No tocante a essa alegação defensiva, constato que assiste razão ao autuante, quando diz que as informações aduzidas pelo impugnante se encontram às fls. 17 a 19 e 22 a 24 dos autos, haja vista que, de fato, contrariamente ao aduzido pelo impugnante, consta nos demonstrativos elaborados pelo autuante o detalhamento nota fiscal por nota fiscal, referente às infrações 1 e 4 sendo possível claramente identificar-se os documentos fiscais e respectivos valores, inclusive os valores exigidos em ambas as infrações.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante no tocante à infração 4.

No que concerne à nulidade arguida, atinente à infração 3, constato que também não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a ausência de detalhamento aduzida pelo impugnante não procede, considerando que o demonstrativo analítico elaborado pelo autuante consta do CD que, conforme consignado pelo autuante, foi entregue ao autuado juntamente com o Auto de Infração.

O impugnante alega, ainda, que é patente a ilegalidade da acusação fiscal, pois o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas realizadas pela empresa foi efetuado na forma prevista na IN-SAT nº 27/09, que considera essas operações como “*não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE*”, não havendo que se falar em recolhimento a menos.

No tocante à alegação defensiva, atinente à Instrução Normativa SAT nº 27/09, cabe consignar, que o entendimento prevalecente no âmbito deste CONSEF aponta no sentido contrário ao entendimento manifestado pelo impugnante. Ou seja, que os itens objeto da autuação participam do processo produtivo da empresa vinculados ao projeto aprovado no Programa DESENVOLVE, além do que a referida Instrução Normativa se trata de legislação complementar sem força no sentido de obrigar os particulares a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja, mas de orientar os prepostos fiscais sobre como devem atuar ao se depararem com a situação específica.

Nesse sentido, reproduzo abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº. 0123-11/19, no qual o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte:

[...]

As normas que discriminam a metodologia correta de apuração, no caso, aquelas da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, foram devidamente destacadas no corpo da peça inicial, bem como citadas pela JJF. Trata-se de 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 de orientar os prepostos fiscais sobre como devem atuar ao se depararem com a situação específica.

Portanto, de nada vale a suposta obediência à literalidade das suas normas, caso configurada violação aos comandos da Lei nº 7.980/2001, que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração

Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, e do Decreto no 8.205/2002, que a regulamenta, estes sim de observância obrigatória, questão de mérito a ser pormenorizada nos parágrafos seguintes.

Não invalida o lançamento de ofício 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.

Observo que no lançamento encontram-se plenamente identificados o sujeito passivo, a descrição da infração, os dispositivos da legislação tributária infringidos, a tipificação da multa, a base de cálculo do imposto, alíquota e valor do ICMS exigido, elementos estes que possibilitaram ao autuado exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, inexistindo, no caso, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estando a acusação fiscal fundamentada na Lei nº 7.014/96, e no Regulamento do Programa DESENVOLVE, Decreto nº 8.205/02.

Diante do exposto, não acolho a arguição de nulidade da infração 3.

No mérito, relativamente à infração 1, constato que os produtos arrolados no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante, constantes dos Demonstrativos acostados às fls. 17 a 24 dos autos, são os seguintes: LÁPIS CRAYON BR APV; LÁPIS CRAYON AM APV; IPISOV L 50; ARTIGO PROMOCIONAL PC; MATERIAL DE ESCRITÓRIO PC; SOLVENTE 950ML16 2565Q VIDEOJET; SOLVENTE 950ML16 2535Q VIDEOJET e PNEU.

Verifico, que a matéria de que cuida este item da autuação já foi objeto de diversas decisões no âmbito deste CONSEF, em julgamentos atinentes a Autos de Infração lavrados contra este mesmo Contribuinte, tendo sido, inclusive, objeto de diligência para verificação *in loco* pelo diligenciador da participação dos referidos produtos no âmbito da empresa.

Nesse sentido, considero relevante reproduzir abaixo excertos do voto proferido no Acórdão CJF Nº 0263-11/15, no qual foram objeto de exame e decisão pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, os produtos LÁPIS CRAYON BR APV; IPISOV L 50; SOLVENTE 950ML16 2565Q VIDEOJET; SOLVENTE 950ML16 2535Q VIDEOJET:

[...]

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte refere-se às infrações 1 e 2 (utilização indevida de crédito fiscal e falta de pagamento da diferença de alíquota) e infração 4 (falta de comprovação de internamento de mercadoria na ZFM).

Com relação às infrações 1 e 2, o recorrente requereu e foi acolhido o pedido de realização de diligência fiscal para comprovar a utilização dos produtos objeto da autuação: lápis crayon (BR BPV, AM APV e CONTI/13) e solventes (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE).

Pela descrição da função dos produtos no processo produtivo, todos os tipos de LÁPIS CRAYON são consumidos no processo produtivo se desgastando em contato direto com a matéria prima (borracha) que integra o produto final (pneu), quer seja na correção de leves imperfeições dos pneus (Conti 113) ou demarcação da área do pneu a ser corrigido (BR, APV e AM APV).

Assim sendo, como destacado no voto discordante proferido na Decisão ora recorrida, na fabricação de pneus são adotados critérios rigorosos no controle de qualidade, tendo em vista que a não identificação de falhas no controle de qualidade e inspeção do produto no processo fabril, poderão acarretar danos aos usuários e ser responsabilizado o fabricante.

O relatório fotográfico apresentado pelo diligente, junto com o descritivo (fls. 382/388), demonstram que o “lápis crayon” embora não integre o produto final, são consumidos no processo produtivo, pelo desgaste com o produto final (pneu - fl. 382) ou com a matéria prima (borracha – fl. 386) na fase final da produção de pneus.

Logo, se enquadram como produtos intermediários, que assegura ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 93, I, “b”, do RICMS/97.

Com relação aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE), de um modo geral são utilizados como diluentes das tintas para “marcação dos pisos e produtos de paredes” e para “limpeza do equipamento que marca os pisos e paredes dos pneus, com a identificação do horário de produção”.

Pelo exposto, concluo que estes solventes são utilizados para promover a limpeza dos equipamentos, no que

se refere às partes que identifica o horário da produção dos pneus. Consequentemente, apesar de ser empregado no processo produtivo, caracteriza-se como material de uso ou consumo, visto que não integra o produto final, nem se desgasta em contato direto com a matéria prima.

Quanto ao solvente IPISOLV L 50, o diligente informou que é utilizado na área de construção do pneu verde, fazendo a segregação das partes que compõem o pneu verde, que podem ser reutilizadas no processo de fabricação do pneu, como workoff.

O autuante informou que o produto é utilizado para “descolar a borracha para reutilização no processo” (fl. 257). Observando as fotografias impressas na fl. 385 e do descritivo, concluiu que este produto é consumido pelo contato direto com a matéria prima (borracha) visto que promove a segregação de partes do pneu que serão reutilizadas no processo produtivo.

Logo, pode se concluir que em se tratando de um solvente, parte integra o produto final e é consumido em contato direto com a matéria prima ou produto final, caracterizando-se, portanto, como produto intermediário.

Por tudo que foi exposto, tomo como base a segregação dos valores indicados pelo diligente à fl. 388 e faço a exclusão dos valores relativos ao LÁPIS CRAYON e IPISOLV L 50, o que resulta em valor devido de R\$7.847,86, na infração 1 e de R\$11.211,60 na infração 2, conforme demonstrativo abaixo. [...].

Verifica-se da leitura do voto acima reproduzido, que a diligência solicitada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, apresentou como resultado a comprovação de que tanto o LÁPIS CRAYON, quanto o IPISOLV L 50 têm a natureza de produtos intermediários, portanto, descabendo a glosa do crédito fiscal atinente a estes dois produtos, haja vista que participam diretamente do processo produtivo da empresa e, dessa forma, as suas aquisições geram direito ao crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.

Considero, ainda, que a transcrição da ementa referente ao Acórdão CJF Nº. 0249-11/16, conforme abaixo, ilustra e alicerça o entendimento no sentido de que, o LÁPIS CRAYON e o IPISOLV L 50 têm a natureza de produtos intermediários, portanto, havendo admissibilidade do crédito fiscal:

[...]

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0249-11/16**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. [...] 2. **CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Mantida à exclusão da exigência fiscal dos itens “lápiz crayon” e IPISOLV L 50, com base em diligência fiscal em processo anterior que apurou in loco serem empregadas como produtos intermediários. Mantida à exigência relativo aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE) que são empregados na limpeza de equipamentos, caracterizando se como destinado a uso ou consumo do estabelecimento. Mantida a Decisão. 3. **DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS.** a) **MATERIAL DE USO E CONSUMO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL.** Mantido o afastamento da exigência com relação aos produtos “lápiz crayon” e IPISOLV L 50. Mantida à exigência relativa aos SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE). Mantida a Decisão.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores exigidos referentes aos produtos LÁPIS CRAYON BR APV e IPISOV L 50, e a manutenção dos valores exigidos relativos aos produtos SOLVENTE 950ML16 2565Q VIDEOJET; SOLVENTE 950ML16 2535Q VIDEOJET.

O impugnante alega, ainda, que a infração se refere à glosa de crédito fiscal em relação a mercadorias posteriormente distribuídas como “brindes”, e neste caso, tributadas normalmente; e crédito de pneus enviados anteriormente para “teste” e, neste caso, tributados normalmente.

No que concerne à alegação defensiva referente ao que denomina de “brindes”, observo que nos demonstrativos elaborados pelo autuante, acostados às fls. 17 a 24 dos autos, não consta qualquer item com a denominação de “brindes”, mas sim de “ARTIGO PROMOCIONAL PC”.

Entretanto, a meu ver, assiste razão ao impugnante quando alega que se trata de “brindes”, haja vista que a Nota Fiscal nº. 66102, arrolada no levantamento fiscal, mencionada pelo impugnante na peça defensiva, efetivamente, diz respeito à aquisição de “brindes”, considerando o que consta no referido documento fiscal e os itens adquiridos que não dizem respeito a atividade principal exercida pela empresa que é fabricação de pneumáticos e câmaras de ar.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores exigidos na autuação referentes ao que consta no demonstrativo elaborado pelo autuante como “ARTIGO PROMOCIONAL PC”, por se tratar de brindes, conforme aduzido pelo impugnante, haja vista a admissibilidade do crédito fiscal na entrada e o consequente débito referente à saída.

No respeitante à alegação defensiva referente ao direito ao crédito do retorno dos pneus anteriormente enviados para “teste”, assiste razão ao impugnante, haja vista que tendo ocorrido a saída dos pneus em “remessa para teste”, com destaque do imposto na nota fiscal de saída, por certo que no retorno dos pneus o remetente, no caso o autuado, terá direito ao crédito fiscal do imposto destacado na nota fiscal de retorno destes pneus.

Assim sendo, cabe a exclusão dos valores exigidos na autuação referentes aos pneus, haja vista a admissibilidade do crédito fiscal na entrada em face de a saída anterior ter ocorrida com tributação, ou seja, com destaque do imposto.

Diante do exposto, a infração 1 é parcialmente subsistente, remanescendo, exclusivamente, os valores atinentes aos itens que constam no demonstrativo elaborado pelo autuante com a denominação “MAT ESCRITORIO PC” e SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE, no valor total de R\$13.820,58, conforme demonstrativo de débito abaixo, e planilha analítica constante do CD acostado aos autos a fls.5.789.

| Data de Ocorrência | ICMS devido (R\$) |
|--------------------|-------------------|
| 28/02/2015 | 888,58 |
| 31/03/2015 | 630,89 |
| 31/05/2015 | 800,31 |
| 30/06/2015 | 244,48 |
| 31/07/2015 | 642,46 |
| 31/08/2015 | 450,07 |
| 31/10/2015 | 724,01 |
| 30/11/2015 | 391,55 |
| 31/12/2015 | 1.185,21 |
| 31/01/2016 | 1.060,90 |
| 31/03/2016 | 1.377,30 |
| 30/04/2016 | 1.242,57 |
| 30/06/2016 | 1.173,59 |
| 31/07/2016 | 622,37 |
| 31/08/2016 | 385,27 |
| 30/09/2016 | 736,06 |
| 30/11/2016 | 572,43 |
| 31/12/2016 | 692,53 |
| TOTAL | 13.820,58 |

No que concerne à infração 4, por estar vinculada diretamente à infração 1, a exigência fiscal remanesce exclusivamente no tocante aos itens SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE, considerando que do item “MAT ESCRITORIO PC”, não foi exigido o imposto referente à diferença de alíquotas de que cuida esta infração.

Diante disso, a infração 4 é parcialmente subsistente, remanescendo, exclusivamente, os valores atinentes aos itens que constam no demonstrativo elaborado pelo autuante com a denominação SOLVENTES (5100 INKJET; 950ML 2535Q VIDEOJET e 5191 IMAJE, no valor total de R\$18.945,28, conforme demonstrativo abaixo, e planilha analítica constante do CD acostado aos autos a fls.5.786.

| Data de Ocorrência | ICMS devido (R\$) |
|--------------------|-------------------|
| 28/02/2015 | 920,90 |
| 31/03/2015 | 901,27 |
| 31/05/2015 | 1.143,30 |
| 30/06/2015 | 349,25 |
| 31/07/2015 | 917,80 |
| 31/08/2015 | 642,95 |

| | |
|--------------|------------------|
| 31/10/2015 | 1.034,30 |
| 30/11/2015 | 559,35 |
| 31/12/2015 | 1.693,16 |
| 31/01/2016 | 1.065,70 |
| 31/03/2016 | 1.967,57 |
| 30/04/2016 | 1.775,11 |
| 30/06/2016 | 1.676,55 |
| 31/07/2016 | 889,10 |
| 31/08/2016 | 550,38 |
| 30/09/2016 | 1.051,51 |
| 30/11/2016 | 817,76 |
| 31/12/2016 | 989,32 |
| TOTAL | 18.945,28 |

Relativamente à infração 2 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais* -, observo que exige ICMS no valor de R\$30.461,80, sendo que o impugnante recolheu o valor de R\$29.349,41 e impugna a exigência apenas no tocante às Notas Fiscais n.ºs. 2890 e 7074, no total de R\$1.112,39, que alega se tratar de retorno de mercadorias devolvidas pelos clientes.

Sustenta o impugnante, que tem direito ao crédito em relação à mercadoria devolvida, na forma do art. 309, I, “a” do RICMS/BA/12, Decreto n.º. 13.780/12, por se tratar de devoluções “parciais”, em relação às quais o seu cliente, por equívoco, não destacou o imposto no campo próprio, mas acabou informando-o no campo “Dados Adicionais” da nota fiscal emitida.

O autuante contesta a alegação do autuado, dizendo que esta consiste na declaração do impugnante, no campo observações das referidas Notas Fiscais, onde destaca os valores do ICMS.

Afirma o autuante que o procedimento está incorreto, haja vista que não pode o autuado se creditar de algo que não foi debitado. Diz que a empresa que recebe a Nota Fiscal, deve pedir ao emitente que emita com destaque do imposto, o que não ocorreu.

A meu sentir, no presente caso, assiste razão ao autuante. Efetivamente, o artigo 309, § 6º, do RICMS/BA/12, Decreto n.º. 13.780/12, afasta qualquer possibilidade de dúvida quanto à admissibilidade do crédito fiscal quando estabelece o seguinte:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

[...]

§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

Verifica-se da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, que o legislador estabeleceu uma condição indispensável à admissibilidade do crédito fiscal - quando não houver o destaque do imposto no documento fiscal ou se tiver sido efetuado a menos -, ou seja, determinou que a sua utilização somente poderá ocorrer mediante a emissão de documento fiscal complementar, pelo emitente, inclusive sendo vedada a regularização por meio de “carta de correção”.

Por certo que assiste razão ao impugnante, quando sustenta que tem o direito ao crédito fiscal, contudo, isto não está sendo o objeto da autuação, a legitimidade do crédito fiscal não está sob discussão, mas, sim, o procedimento adotado pelo autuado na utilização do crédito fiscal, haja vista que em desconformidade com a legislação de regência, conforme visto acima.

Diante disso, a infração 2 é subsistente, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

Quanto à infração 3, conforme a acusação fiscal, o contribuinte, ao calcular o Saldo Devedor de

ICMS a recolher, passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, além de expurgar os valores de débito e crédito de ICMS referentes às operações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE, ainda expurgou os valores de créditos de ICMS referentes às operações de entradas recebidas a título de consignação industrial, de insumos a serem consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa, bem como os valores de crédito de ICMS referentes às compras de combustíveis também consumidos no processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo programa.

O impugnante sustenta que o cálculo efetuado pela empresa está correto, haja vista que realizado em conformidade com a Instrução Normativa nº. 27/2009, que permite, expressamente, a adição dos créditos decorrentes dessas operações de entrada, o que revela por si só, a exatidão da apuração e inexistência de prejuízo ao erário.

Frisa, que segundo a Fiscalização, as aquisições/entradas seriam vinculadas ao processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo Programa DESENVOLVE, de modo que os efeitos do crédito anterior, não poderiam ser anulados pela sua adição, como fez a empresa, o que resultou em maior Saldo Devedor de ICMS para o DESENVOLVE.

Inicialmente, considero relevante reportar-me sobre decisões já ocorridas no âmbito deste CONSEF, no tocante à alegação defensiva atinente aos créditos não vinculados ao Programa DESENVOLVE (CNVP) que, segundo sustenta o impugnante, a própria Instrução Normativa SAT nº 27/2009 orienta no sentido do seu entendimento, isto é, que tais créditos devem ser tratados como parcelas não vinculadas ao Programa (CNVP).

Assim é que, pela total identificação do tema tratado no Acórdão CJF Nº 0130-11/20 com o mesmo tema tratado no presente Auto de Infração, reproduzo excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no referido Acórdão, conforme abaixo:

Acórdão CJF Nº 0130-11/20

[...]

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 fôlios 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.

Verifica-se da simples leitura dos trechos do voto acima reproduzido, que itens de insumos utilizados na planta industrial da empresa, a exemplo do gás natural adquirido para utilização no processo produtivo, não podem ser tratados como não vinculado ao projeto aprovado (CNVP), conforme entendimento do impugnante.

Assim sendo, o entendimento manifestado pelo impugnante no tocante ao combustível (gás natural), não encontra guarida no âmbito do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, haja vista que, sendo o combustível utilizado na condição de insumo no processo produtivo de pneumáticos, indubitavelmente, o crédito fiscal correspondente às aquisições do referido insumo está vinculado ao projeto aprovado, portanto, não merecendo reparo a autuação neste ponto.

O mesmo pode ser dito no tocante aos créditos fiscais relativos às aquisições de insumos que deram entrada por consignação industrial, a exemplo de BUNA CB - Elastômero - borracha sintética, BUNA SE - Elastômero - borracha sintética, Cabo de Aço, ou seja, trata-se de insumo utilizado no processo produtivo de pneumáticos, portanto, indubitavelmente, os créditos fiscais correspondentes às aquisições dos referidos insumos estão vinculados ao projeto aprovado, sendo, desse modo, o entendimento e, conseqüentemente, o procedimento adotado pelo autuado incorreto.

Conforme relatado, na sessão de julgamento do presente Auto de Infração, realizada em 03/04/2018, após leitura do relatório e sustentação oral do ilustre patrono do Contribuinte, um dos membros desta Junta de Julgamento Fiscal, suscitou que o levantamento levado a efeito pelo autuante, referente à infração 3, considerou a entrada da mercadoria recebida em consignação industrial nos meses objeto da autuação, quando deveria ter sido considerado o efetivo consumo da mercadoria/insumo recebida em consignação industrial, o que, após análise e discussão, levou à deliberação pela conversão do feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, a fim de que o levantamento fiscal fosse revisado, considerando o efetivo consumo do insumo recebido em consignação industrial e não a entrada do referido insumo.

Essa primeira diligência foi cumprida pelo autuante, cujo resultado apresentou uma majoração do valor originalmente exigido de R\$7.422.136,94, para R\$8.085.316,44, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante acostado aos autos.

Após análise e discussão em pauta suplementar, os membros desta JJF novamente converteram o feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, a fim de que o autuado fosse intimado a apresentar planilha contendo relação das notas fiscais referentes às compras para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial (CFOP 1111 e 2111), recebidas no

período de janeiro a dezembro de 2016, com indicação da data da emissão, da unidade federada de origem e do valor da nota fiscal, bem como, cópia de todos os DANFES relacionados na referida planilha. Solicitou-se, ainda, que após o atendimento por parte do Contribuinte, o autuante deveria analisar os documentos apresentados e revisar o levantamento fiscal.

Essa segunda diligência foi cumprida também pelo próprio autuante - apesar de discordar da solicitação -, que esclareceu que com os documentos e planilhas apresentados pelo autuado, efetuou na planilha “Demonstrativo de débito do ICMS – DESENVOLVE” a exclusão dos valores de ICMS constantes no CFOP 2917 – Entrada de mercadorias recebidas em consignação mercantil ou industrial e incluiu os valores de ICMS constantes nos CFOPs 1111 e 2111 - Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial, o que, segundo consignou, o obrigou a informar que a solicitação aumenta o débito do Contribuinte que passa de R\$7.422.136,94, para R\$9.147.552,98, conforme demonstrativo que elaborou (fl. 5736 – vol. XV).

O impugnante, ao ser cientificado do resultado da diligência, consignou o seu inconformismo, inclusive no tocante à majoração sustentando a impossibilidade de agravamento dos valores exigidos originalmente, invocando, neste sentido, o art. 146 do CTN.

Efetivamente, no tocante a majoração do valor originalmente exigido de R\$7.422.136,94, para R\$9.147.552,98, assiste razão ao impugnante, haja vista que não há como agravar a infração que originariamente fora consignada no Auto de Infração, ou seja, não pode o lançamento realizado ser modificado para agravamento da infração, devendo, no caso, ser respeitado o princípio do *non reformatio in pejus*, inserto no art. 156 do RPAF/BA/99.

Diante do exposto, a infração 3 é subsistente no valor originariamente exigido de R\$7.422.136,94.

No que concerne a infração 5, o impugnante efetuou o pagamento do valor de R\$35.694,09 e impugnou o valor de R\$17.607,80. Alega o impugnante, que em relação às notas fiscais impugnadas, constatou que, de fato, houve o respectivo registro no seu Livro de Entradas, sendo que para demonstrar a efetividade desses lançamentos contábeis, anexou o Livro Registro de Entradas do período autuado, bem como as planilhas demonstrativas com o levantamento das notas fiscais que foram devidamente lançadas. Neste sentido, menciona a título ilustrativo, em relação à infração 5, a Nota Fiscal nº 22.160, emitida pela ENGIE BRASIL SERVICOS DE ENERGIA S.A. objeto de autuação, mas que foi devidamente lançada no Livro de Entradas como “compra de ativo imobilizado”, no CFOP 2.551.

No respeitante à infração 6, o impugnante efetuou o pagamento do valor de R\$399.036,02 e impugnou o valor de R\$877.967,38. Alega que em relação às notas fiscais impugnadas, constatou que também foram registradas as notas fiscais relativas ao ano de 2015, conforme planilha anexada. Quanto ao período de 2016, afirma que das notas fiscais autuadas, foram lançadas 1008 notas fiscais, no dia 03/06/2017, igualmente conforme comprova a planilha demonstrativa (Doc. 11) e o Livro Registro de Entradas (Doc. 10). Menciona como exemplo a Nota Fiscal nº 21.421, emitida pelo armazém geral COLUMBIA DO NORDESTE S/A. Observa que essa nota fiscal se refere a retorno de mercadoria depositada em armazém geral e, como tal, foi corretamente registrada pela empresa, no CFOP 1906 (*Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral*).

O autuante, ao prestar a Informação Fiscal, contesta as alegações defensivas. Diz que o autuado reconheceu parte das notas fiscais e defendeu outra parte. Afirma que as notas fiscais que o autuado está discutindo foram registradas após o início da fiscal quando já tinha conhecimento da infração, o que pode ser comprovado facilmente pela redação da própria defesa quando diz que: “...foram lançadas 1008 notas fiscais, no dia 03/06/2017...” Salienta que considerando que a fiscalização começou em abril, qualquer documento lançado em data posterior não será considerado, ainda mais documentos de 2015, estranhamente lançados no mês da autuação de uma vez só.

No tocante às infrações 5 e 6, considero que assiste razão ao autuante, haja vista que, após o

início da ação fiscal, qualquer procedimento adotado pelo Contribuinte para tentar regularizar unilateralmente a infração cometida não pode prosperar.

Diante disso, as infrações 5 e 6 são procedentes, devendo ser homologado os pagamentos efetuados.

No que concerne à argumentação defensiva, atinente ao caráter confiscatório da multa, observo que a multa aplicada tem previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a este órgão julgador administrativo, para apreciar questões de inconstitucionalidade de ato normativo. Quanto ao pedido de redução ou cancelamento, é certo que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para apreciação é da Câmara Superior deste CONSEF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologados os pagamentos efetuados pelo autuado:

| INFRAÇÃO | VLR.LANÇADO | VLR JULGADO | MULTA | RESULTADO |
|--------------|---------------------|---------------------|-------|---------------------|
| 01 | 53.606,62 | 13.820,58 | 60% | PROCEDENTE EM PARTE |
| 02 | 30.461,80 | 30.461,80 | 60% | PROCEDENTE |
| 03 | 7.422.136,94 | 7.422.136,94 | 60% | PROCEDENTE |
| 04 | 87.889,39 | 18.945,28 | 60% | PROCEDENTE EM PARTE |
| 05 | 53.301,89 | 53.301,89 | ----- | PROCEDENTE |
| 06 | 1.277.003,40 | 1.277.003,40 | ----- | PROCEDENTE |
| TOTAL | 8.924.400,04 | 8.815.669,89 | | |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **271148.0003/17-4**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.485.364,60**, acrescido da multa de 60%, previstas no artigo 42, incisos II, “f “ e VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.330.305,29**, prevista nos incisos IX e XI do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 3.856/81, devendo ser homologado os pagamentos efetuados pelo autuado.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUZA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR