

**A.I. Nº** - 269140.0014/20-6  
**AUTUADO** - HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 24/05/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0071-02/21-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. ATIVO FIXO. MERCADORIA COM INCENTIVO FISCAL. A Resolução nº 72/2010 do DESENVOLVE, habilitou projeto de ampliação do contribuinte autuado, para “produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens, Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral”. Logo, os bens do ativo fixo que estão sujeitos ao diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS diferencial de alíquotas, são apenas aqueles que servirão ao setor produtivo e não aqueles posteriormente alocados em pontos de venda, na comercialização dos bens produzidos. Indeferido o pedido de exclusão dos juros de mora e das penalidades, com fundamento no parágrafo único do art. 100 do CTN, por falta de previsão legal. Indeferido o pedido de afastamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Lavrado em 05/08/2020, o presente Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$1.099.417,13, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 06.01.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente aos meses de fevereiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2016, janeiro e maio a outubro de 2017, tendo a autuante informado que: *“Essa infração ocorreu quando a empresa, indústria de cervejas, comprou refrigeradores para serem utilizados por suas distribuidoras e não efetuou o pagamento da diferença de alíquotas, nos anos de 2016 e 2017, conforme demonstrativos anexados ao processo”*.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 29 a 41, onde inicialmente citando o art. 123 do RPAF/99 e considerando a data de protocolização da defesa, afirma a sua tempestividade e em seguida, fazendo uma síntese dos fatos, relata que se dedica a fabricação e comercialização de cervejas, chopes e refrigerantes, realizando, tanto operações internas quanto interestaduais, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento ICMS na qualidade de contribuinte.

Complementa que adquire bens oriundos de outros Estados, sejam estes insumos de produção, bens de uso e consumo de seu estabelecimento ou bens para incorporação ao seu ativo imobilizado. Sobre esses últimos, sabe da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS referente a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, o ICMS-DIFAL.

Explica que só se sujeita ao recolhimento do ICMS-DIFAL nas aquisições de mercadorias com destino a seu uso e consumo, porque, com relação aos bens destinados ao seu ativo fixo, goza do benefício fiscal concedido no âmbito do Programa DESENVOLVE, que lhe garante o diferimento do ICMS-DIFAL para o momento da desincorporação dos bens do ativo.

Se mostra surpresa com a lavratura do Auto de Infração, em razão de entender que este lançamento se mostra em total desconformidade com a legislação tributária e com as regras do referido benefício fiscal, exigindo o ICMS-DIFAL conforme demonstrativo que reproduz.

Sinaliza que no entendimento da Fiscalização, teria declarado e recolhido a menor o ICMS-DIFAL, e ignorando completamente o benefício fiscal vigente, lhe imputou a infringência aos explicitados dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/2012, além de aplicar penalidade, também prevista na citada lei, exigências que entende totalmente improcedentes, já que o ICMS-DIFAL, ora cobrado, foi lançado de forma equivocada e ilegal, pois tais operações estão abarcadas pelo diferimento do recolhimento do imposto para momento da desincorporação destes bens do ativo, nos termos do benefício fiscal concedido pelo Programa DESENVOLVE.

Observa que conforme consta no Auto de Infração, na acusação fiscal e no relato da autuante, o que considera relevante para análise do presente caso, é o fato de a própria Fiscalização estabelecer a premissa de que os referidos refrigeradores foram adquiridos para utilização na sua atividade, mediante cessão às distribuidoras, integram o seu ativo imobilizado, tanto assim, que lavrou a presente cobrança para exigência do ICMS-DIFAL que não teria sido recolhido no momento da aquisição de tais ativos imobilizados.

Explica que os refrigeradores são essenciais para a comercialização dos seus produtos, já que tais bens são cedidos em comodato a seus distribuidores, com a finalidade de que as bebidas sejam armazenadas de forma correta no estabelecimento comercial, funcionando ainda como instrumento de veiculação de publicidade de seus produtos, o que contribui de forma efetiva ao incremento de suas vendas.

Conta que os refrigeradores são cedidos em comodato a seus clientes, de modo que a sua propriedade não é transferida, permanecendo ainda sob a sua titularidade para todos os fins de direito, tal como o registro em seu ativo fixo, a contabilização de sua depreciação, dentre outras medidas.

A esse respeito, destaca que o Supremo Tribunal Federal – STF fixou tese de repercussão geral nos autos do RE nº 1.141.756, Tema de Repercussão Geral nº 1.052, cuja ementa reproduz, no sentido de que os bens cedidos em comodato a terceiros são considerados bens do ativo imobilizado da comodante e, portanto, geram direito a créditos e destaca excertos do voto vencedor do Ministro Relator Marco Aurélio Mello, que revela a razão jurídica para se considerar o bem cedido em comodato como pertencente ao ativo fixo do cedente.

Acrescenta jurisprudência já consolidada do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que julgou a questão especificamente em relação aos refrigeradores cedidos em comodato por fabricante e distribuidora de bebidas aos seus clientes, transcrevendo ementa do RMS 24.911/RJ, julgado em 26/06/2012.

Faz também menção a jurisprudência do CONSEF, que diz alinhada ao entendimento do STF e STJ, conforme julgamento proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal nos autos do processo nº 206918.0006/04-3, cuja ementa e trecho do voto vencedor constam copiados.

Conclui ser incontroverso o fato de que os bens sobre os quais a Fiscalização exige ICMS-DIFAL, foram adquiridos para utilização em sua atividade e integram o seu ativo fixo, deixando de observar que é beneficiária do Programa DESENVOLVE, pelo qual o Estado da Bahia lhe confere o direito ao diferimento da incidência e pagamento do ICMS relativo as aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, para o momento de sua desincorporação, nos termos do art. 2º, inc. I, alínea “c” do Decreto nº 8.205/2002, reproduzido.

Pontua que conforme os dispositivos transcritos, não há qualquer condicionamento com relação a aquisição do ativo fixo, bastando que seja a aquisição de mercadoria destinada a tal finalidade.

Ressalta que para gozar do direito ao diferimento do pagamento do ICMS-DIFAL na forma disposta no art. 7º, inc. I do Decreto nº 8.205/2002, o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE lhe habilitou ao programa, conforme a Resolução nº 72 de 2010 (Doc. 04), por meio da qual o Estado da Bahia concedeu o benefício fiscal do *“diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação”*.

Complementa que nos termos da legislação e dos atos concessórios relacionados ao benefício do diferimento, ao lançamento e ao pagamento do ICMS-DIFAL é aplicável a toda e qualquer aquisição de bens destinados ao ativo fixo. Tal literalidade deve ser levada em conta para a justa solução do presente caso, pois, tratando-se de benefício fiscal, a interpretação das suas normas instituidoras deve ser literal, *ex vi* do artigo 111 do CTN, copiado.

Salienta que apesar da autoridade fiscal não ter conferido quaisquer justificativas com relação a exigência do ICMS-DIFAL na aquisição dos refrigeradores, é certo que a verificação da impropriedade da presente cobrança deverá levar em consideração a interpretação literal da legislação e dos atos concessórios, relacionados ao citado benefício fiscal.

Aduz não haver dúvidas de que à época das aquisições, gozava do benefício fiscal que lhe conferiu o direito ao diferimento do recolhimento do ICMS-DIFAL para o momento da desincorporação de tais bens de seu ativo, sendo que a eventual cobrança do imposto no momento da aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado só seria admissível em duas hipóteses pela demonstração de que, (I) naquele mesmo momento, o bem foi desincorporado do ativo imobilizado do contribuinte; ou, de que (II) o bem adquirido não detém as características necessárias a sua qualificação como bem destinado ao ativo imobilizado.

Destaca que compulsando todo trabalho fiscal bem como o Auto de Infração, não verifica qualquer justificativa a esse respeito, tampouco qualquer outra fundamentação, senão a própria regra geral aplicável a contribuintes que não gozam do benefício fiscal.

Conclui, por não ser possível outra, senão a patente necessidade de cancelamento da cobrança levada a efeito, na medida em que na norma tributaria específica que lhe favorece com o diferimento do recolhimento do imposto na situação posta, depois de conjugar todas as reflexões, combinadas com o fato do lançamento ter se fundamentado tão somente com base na regra geral de recolhimento do ICMS-DIFAL.

Adicionalmente aos argumentos já expostos, destacados na jurisprudência pacífica do STJ e STF, também já mencionada, repisa que os bens adquiridos, sobre os quais possui e faz parte de seu patrimônio, dão direito a crédito de ICMS, eis que integram seu ativo fixo, mesmo que cedido para uso de terceiros, que deve ser aplicada para a não incidência do ICMS-DIFAL no âmbito do Programa DESENVOLVE.

Alega, como o próprio Auto de Infração estabelece expressamente, que os bens fiscalizados se destinam ao seu ativo fixo, e, não havendo qualquer outra motivação para fundamentar a pretensa cobrança, o lançamento fiscal é ilegal, porquanto viola o direito ao diferimento concedido expressamente por força do Decreto nº 8.205/2002.

Ressalta, não obstante o claro e literal diferimento lhe concedido pelo Estado, através da Resolução nº 72/2010, com suporte no já citado decreto, caso entenda-se por desconsiderar o benefício fiscal, o que se admite apenas em uma remota possibilidade, pelo princípio da eventualidade, ao menos a multa e os demais encargos cobrados no lançamento, ora impugnado devem ser afastados, porque, de acordo com o art. 100, inc. I, do CTN, copiado, são normas complementares das leis, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, ao passo que o parágrafo único do

referido artigo determina que destas normas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Repisa que deixou de recolher o imposto exigido pela Fiscalização por força expressa da Resolução nº 72/2010, o que de acordo com o art. 100 inc. I, parágrafo único do CTN, torna inexigíveis as multas e juros cobrados por meio de autuação.

Lembra que justamente nessas situações, onde o contribuinte tenha agido em estrita conformidade com a legislação vigente e com as regras que lhe são impostas, busca alcançar o citado parágrafo único do art. 100 do CTN, ou seja, não pode, tendo procedido de acordo com a citada resolução, ser penalizada pelo afastamento repentino do benefício fiscal que lhe fora concedido.

Aponta como evidência de sua assertiva, o fato da autoridade fiscal não ter tecido qualquer observação quanto a um suposto descumprimento de requisitos para fruição do benefício fiscal, ou seja, agiu com o respaldo na norma tributária que lhe prevê expressamente o referido direito.

Pondera, que na remotíssima hipótese, se entender por devido o ICMS-DIFAL com relação as operações arroladas, não há dúvidas de que deve ao menos, ser afastada a exigência de multa e juros, na medida em que agiu em conformidade com a norma tributária que lhe conferiu o benefício fiscal.

Requer que se julgue procedente a presente impugnação ao Auto de Infração, para o cancelar integralmente, pois a exigência do ICMS-DIFAL sobre a aquisição de bens destinados ao seu ativo fixo viola a norma que lhe concedeu o benefício fiscal previsto no Programa DESENVOLVE, pela Resolução nº 72/2010, com suporte no Decreto nº 8.205/2002, que deve ser aplicado de forma literal ao presente caso.

Pede subsidiariamente, em virtude do princípio da eventualidade, que sejam afastadas as multas e juros incidentes sobre os valores lançados, com espeque no art. 100, inc. I, Parágrafo Único do CTN, eis que a falta de recolhimento do ICMS/DIFAL se deu com respaldo na mencionada resolução.

Na informação fiscal prestada às fls. 87 a 94, a autuante, após transcrever a infração, explica que o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia-DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980/2001, tem entre seus objetivos principais o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agroindustriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados no Estado da Bahia e dentre os benefícios previstos no programa, encontra-se o diferimento do ICMS incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento industrial beneficiário, conforme previsão contida no Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o DESENVOLVE, cujo art. 2º reproduz.

Ressalta que o citado artigo, vincula o benefício do diferimento à habilitação para operar no programa, através de resolução concedida, que no presente caso, a autuada foi habilitada pela Resolução nº 72/2010, conforme transcreve.

Registra que o benefício concedido habilita a empresa para produzir cerveja e correlatos. Para tal produção, o Estado concedeu ao contribuinte o diferimento do pagamento do diferencial de alíquotas na aquisição de ativos imobilizados, o que alcança os bens empregados na consecução da atividade industrial, não sendo estendido à etapa posterior que é a comercialização das mercadorias.

Explana que produção é a criação e o processamento de bens e mercadorias e envolve todo o maquinário e instrumental necessário para tal fim. Assim, entende não ser possível estender o benefício para à compra de refrigeradores utilizados na comercialização de produtos através de rede de distribuidoras e atacados, uma vez que a citada resolução é clara quando concede o benefício para os ativos e bens ligados a setores ou seções do estabelecimento onde se realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.

Ressalta que esta interpretação se faz necessária uma vez que o artigo 111, do CTN, impõe a interpretação literal da legislação tributária nos casos de benefício fiscal. Não cabendo ao intérprete, qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma.

Conclui que se o DESENVOLVE trata de concessão de benefício, não pode ser este benefício ser estendido além do objetivo da lei, sendo esse o limite a ser respeitado no processo de fiscalização.

Aconselha acompanhar o raciocínio do legislador ao conceder o benefício do DESENVOLVE ao regulamentar. Para tanto, recorre ao Programa de Promoção do Desenvolvimento da Bahia, o PROBAHIA, primeiro sistema de benefícios fiscais do Estado, substituído por outros programas setoriais como o BAHIAPLAST, PROCOBRE e os de automóveis e calçados, promovida em função das dificuldades criadas para a renúncia fiscal, via crédito presumido, utilizada pelo programa.

Relata que o Estado da Bahia reviu sua política de atração de indústrias, quando instituiu o DESENVOLVE, centralizando o sistema de incentivos nesse novo modelo, com o escopo de reunir as qualidades do PROBAHIA e dos programas setoriais retirando o sistema de crédito presumido, substituindo pelo financiamento do ICMS devido.

Ressalta quando o regulamento do DESENVOLVE diferiu o pagamento da diferença de alíquotas do ativo fixo, assim como do PROBAHIA, no do POLO DE INFORMÁTICA, Decreto nº 4.316/95 e outros, o fez na linha do que antes era determinado pelo art. 5º do Decreto nº 6.734/97, que trata do diferimento do PROBAHIA.

Traz como referência o entendimento da DIRETORIA DE TRIBUTAÇÃO – DITRI, externado no parecer nº 16950/2011, sobre a questão específica do diferimento na compra de caminhões por beneficiário do PROBAHIA, onde destaca que o benefício do diferimento do ICMS alcança exclusivamente as aquisições de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais de controle de qualidade e seus sobressalentes, ou seja, o benefício em tela aplica-se aos bens empregados diretamente no processo industrial do estabelecimento.

No caso citado como exemplo, a aquisição de veículos destinados ao transporte dos produtos fabricados no estabelecimento e, sob esse aspecto, não diretamente relacionados ao processo fabril, não será aplicável o benefício do diferimento previsto no Decreto nº 6.734/97, concluindo pela obrigatoriedade do contribuinte consular efetuar o recolhimento da diferença de alíquota na forma regulamentar, referente ao DIFAL decorrentes das aquisições.

Transcreve também parte do parecer nº 27223/2011 da DITRI, sobre quais bens do ativo fixo estão amparados pelo diferimento do pagamento de diferencial de alíquotas, no Programa de Incentivo ao Polo de Informática, disciplinado pelo Decreto nº 4.316/95, onde restou consignado que “...o direito a fruição do benefício do diferimento do lançamento do ICMS, relativo ao diferencial de alíquotas, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento beneficiário (inc. III do art. 1º-A), está condicionado à destinação desses bens às atividades de industrialização de produtos especificados no inc. I do art. 1º-A, do supracitado Decreto, portanto, as aquisições, interestaduais, de mesas e cadeiras destinadas ao escritório administrativo não estão amparadas pelo benefício previsto no Decreto 4.316/95”.

Reproduz o art. 268, inc. XXV do RICMS/2012, que corrobora com a questão, quando estende o benefício do diferimento às indústrias, independentemente de habilitação no programa DESENVOLVE, mas sempre com o objetivo de amparar a compra de máquinas, equipamentos, instrumentos e aparelhos destinados à implantação ou ampliação da industrialização.

Cita como supedâneo ao seu entendimento o julgamento do Auto de Infração, sobre a mesma matéria, lavrado contra a KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS, antecessora da autuada, julgado procedente, conforme Acórdão JJF nº 0206-01/17, cuja ementa transcreve.

Conclui não restar dúvida que tanto pela legislação correlata que disciplina outros benefícios fiscais, quanto pelo que dispõe o RICMS/2012, os bens do ativo fixo passíveis de diferimento do pagamento do diferencial de alíquotas são aqueles destinados ao setor de produção e

industrialização, que no caso em lide, conforme disposição da resolução concedida, seriam apenas os bens destinados à produção de cervejas chopes e correlatos.

Por fim, ratifica o procedimento fiscal e aguarda que seja julgado procedente.

Participou da Sessão o representante da empresa, o Advogado Dr. Fernando Westin Marcondes Pereira, OAB/SP 212.546 que em sustentação oral reiterou os argumentos da defesa, ressaltando que na cobrança do ICMS-DIFAL a fiscalização ignorou o benefício do diferimento concedido pelo programa DESENVOLVE, que posterga o pagamento do imposto para o momento da desincorporação dos bens, no caso os refrigeradores. Frisou que a empresa foi habilitada ao programa de incentivo, gerou empregos e desenvolvimento, e, portanto, espera que a fiscalização considere o benefício concedido. Pede ainda, caso seja mantida a exigência, que sejam afastadas as multas e os juros ou reduzidas, na forma do parágrafo único do art. 100 do CTN.

É o relatório.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em análise sobre uma infração imputada ao sujeito passivo, tempestivamente impugnada, constatada pela falta de recolhimento do ICMS-DIFAL na aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

Após examinar os autos, preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo administrativo fiscal violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração, estando devidamente caracterizada a infração, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, as alíquotas, os dispositivos infringidos e a indicação da multa aplicável, não estando presentes nos autos, quaisquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O contribuinte autuado é inscrito no Cadastro Estadual – CAD-ICMS, na condição NORMAL, exerce a atividade principal CNAE 1113-5/02 – Fabricação de cervejas e chopes e secundárias de fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, de águas envasadas, de refrigerantes, comércio atacadista de água mineral, de cerveja, chope e refrigerante e varejista de bebidas.

Registro, que a autuada é beneficiária do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, habilitada através da Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE nº 72/2010, publicada no Diário Oficial do Estado de 22 e 23/05/2010, e republicada no Diário Oficial de 25/05/2010, alterada pelas Resoluções nºs 169/10, 45/13, 111/13, 131/15 e 71/17, onde foi concedido os benefícios fiscais previstos na Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002, especificamente para as operações relacionadas ao projeto de ampliação da empresa, instalada no município de Alagoinhas, neste Estado, *“para produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral...”*.

A autuada foi cientificada do início da ação fiscal, quando do recebimento da intimação para apresentação de livros e documentos, em 07/02/2020, enviada através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, mensagem nº 150366, postada em 04/02/2020.

Os demonstrativos analíticos, fls. 08 a 25, foram elaborados de forma clara e precisa, contendo todos os elementos necessários ao perfeito entendimento da apuração do crédito tributário, ora exigido, pois contém a indicação de cada documento fiscal referente as aquisições dos bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, assim como a identificação da NCM, descrição, unidade, quantidade e valor de cada mercadoria, sendo o cálculo do ICMS-DIFAL, explicitado de forma didática através da planilha. Estes demonstrativos, além de impressos, foram gravados na mídia – CD, fl. 26, cujas cópias foram entregues a autuada, quando da notificação para pagamento do débito ou

apresentação de defesa, ocorrida em 14/08/2020, mediante mensagem 171250, postada no DT-e, fl. 85, tendo a autuada comparecido aos autos apresentando, sem óbices sua defesa contendo os argumentos que entendeu suficientes para elidir a infração.

Inexistindo arguições preliminares a apreciar, passo a analisar o mérito.

O contribuinte é acusado de não recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação.

As mercadorias adquiridas, são refrigeradores a serem utilizados nas distribuidoras e revendedoras dos produtos por ela fabricados: cervejas, refrigerantes, sucos etc.

A defesa sustenta, que os refrigeradores são essenciais à comercialização dos seus produtos, “...já que tais bens são cedidos em comodato a seus distribuidores com a finalidade de que as bebidas sejam armazenadas de forma correta no estabelecimento comercial, funcionando ainda como instrumento de veiculação de publicidade de seus produtos, o que contribui de forma essencial ao incremento de suas vendas”.

Argui ainda, que por serem cedidos em comodato a seus clientes, a sua propriedade não foi transferida, permanecendo sob a sua titularidade para todos os fins de direito, tal como o registro em seu ativo fixo.

Defende não haver ICMS-DIFAL a recolher, tal como exige o lançamento, em razão de entender que estando habilitado a usufruir dos benefícios do DESENVOLVE, não estaria obrigado a proceder este recolhimento na forma prevista no RICMS/2012, porquanto a resolução que o habilitou, lhe confere o direito ao diferimento da incidência e pagamento do ICMS relativo as aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, para o momento de sua desincorporação, nos termos do art. 2º, inc. I, alínea “c” do Decreto nº 8.205/2002, tendo em vista que os referidos refrigeradores foram adquiridos para utilização em sua atividade e integram o seu ativo fixo.

A autuante, por sua vez, mantém a autuação evocando o art. 111 do CTN, que impõe a interpretação literal da legislação tributária, nos casos de benefício fiscal concedido, tem por objetivo incentivar a fabricação de cerveja e correlatos, alcançando os bens empregados na consecução desta atividade industrial, não sendo estendido às etapas posteriores onde se inclui a comercialização das mercadorias produzidas.

Assim, sendo o processo produtivo a criação e o processamento de bens e mercadorias que envolve todo o maquinário e instrumental necessário para tal fim, não se concebe ser possível estender o benefício para a compra de refrigeradores utilizados na comercialização de produtos, através de rede de distribuidoras e atacados, pois a resolução de habilitação é clara quando concede o benefício para os ativos e bens ligados a setores ou seções do estabelecimento onde se realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.

Quanto a propriedade dos refrigeradores, não pairam dúvidas, uma vez que foram cedidos às distribuidoras em comodato, que encontra sua disciplina nos artigos 579 a 583 do Código Civil – Lei Federal nº 10.406/2002, que assim define: “*é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto*”. Trata-se, portanto, de um contrato unilateral, não oneroso, pelo qual alguém, o comodante, entrega a outrem, o comodatário, coisa infungível, para uso temporário, e, obrigatoriamente, posterior devolução. Dele, decorre a circulação física de bem, sem transferência de titularidade, que continua pertencendo ao comodante.

Também não se discute a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquotas, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, conforme previsto no art. 4º inc. XV da Lei nº 7.014/96, na forma do art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012, contudo, no caso em lide, o fato do contribuinte ser habilitado a usufruir dos benefícios do Programa DESENVOLVE, cujo entendimento da autuada é de que tal pagamento fica diferido para o momento que ocorrer a desincorporação do bem, não concordo.

Nesse sentido, merece destacar quais são os benefícios fiscais concedidos pela Resolução nº 72/2010 do DESENVOLVE:

*I - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação;*

*II – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições do exterior de malte, lúpulo, fermento e terra filtrante, de acordo com o disposto no inciso LXXXVII do art. 3º do Decreto nº 6.734/97. para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da sua industrialização, e*

*III - Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do Desenvolve.*

*IV - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas aquisições do exterior de resina PET, nos termos do inciso XXV, do art. 2º do Decreto nº 6.734/97.*

O Programa DESENVOLVE foi instituído pela Lei nº 7.980/2001, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com a formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado da Bahia.

Para atingir tais objetivos, foram criados incentivos fiscais previstos no Decreto nº 8.205/2002, que aprova o Regulamento do Programa DESENVOLVE, constitui o seu Conselho Deliberativo, que têm por finalidade precípua estimular a instalação de novas indústrias no Estado da Bahia, a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos, aperfeiçoamento tecnológico e redução de custos.

Portanto, para ser fiel aos objetivos do programa, qualquer ação ou operação que extrapole tais objetivos, não podem ser contempladas pelos benefícios fiscais nele previstos.

No caso em exame, constata-se claramente que a Resolução nº 72/2010, no seu art. 1º, habilitou o projeto de ampliação do contribuinte autuado para *“produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens, Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral”*.

Indiscutível que no caso da auditoria fiscal-contábil levada a termo nos estabelecimentos beneficiários deste programa, o Fisco estadual deverá observar o atendimento dos objetivos constantes no projeto que serviu de base para habilitação do contribuinte ao programa, em observância aos exatos termos da resolução expedida pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, além do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária relativa à apuração do benefício fiscal conforme Instrução Normativa nº 047/2011.

Para atender ao objetivo do programa DESENVOLVE, a autuada foi habilitada, sendo que a citada resolução, repito, contemplou *“o projeto de ampliação da HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA., CNPJ nº 50.221.019/0057-90 e IE nº 084.864.956NO, instalada no município de Alagoinhas, neste Estado, para produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens Pet, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral...”*, ou seja, a ampliação da fábrica para produzir bebidas.

Sendo o benefício fiscal referente ao diferimento do pagamento do ICMS-DIFAL, para o momento de desincorporação dos bens, deve-se observar o art. 286, inc. XXV RICMS/2012:

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)*

*XXV - nas entradas decorrentes de importação do exterior, nas operações internas, desde que produzidos neste Estado, e nas aquisições interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo imobilizado de estabelecimentos industriais ou agropecuários localizados neste Estado, para serem utilizados em processo de implantação ou ampliação da planta de produção, inclusive sua automação, observado o disposto nos §§ 13, 14 e 15 deste artigo;*



Discordo do posicionamento tanto da defesa, quanto da autuante, pois, considero que para a solução da lide, impõe-se aplicar à questão do alcance dos benefícios fiscais concedidos pelo DESENVOLVE, uma interpretação teleológica da legislação.

Como já dito, a instituição do citado programa, visa fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado, tudo com vistas à redução das desigualdades sociais e regionais, consoante o art. 3º, inc. III, art.170, inc. VII da Constituição Federal.

Efetivamente, a criação de programas como o DESENVOLVE, se constitui em uma intervenção do Estado na livre iniciativa, promovendo uma ingerência na concorrência entre empresas que atuam no mesmo ramo de atividade, que deve concorrer em igualdade de condições, fato que poderia ferir o princípio da livre concorrência consagrado no art. 170, inc. IV, da Constituição Federal, fundamental para fomentar o crescimento da economia de mercado, permitindo ao consumidor adquirir produtos de melhor qualidade por preços melhores e ao empresário aumentar sua eficiência e melhor se posicionar no mercado.

Assim sendo, a aplicação da interpretação teleológica aos dispositivos legais e sua aplicação no caso em lide, não deixa outro caminho, senão considerar que quaisquer aquisições de bens destinados ao ativo fixo que não estejam diretamente ligados e inseridos no processo fabril, descrito na resolução que o habilitou, não pode usufruir do benefício do diferimento do ICMS-DIFAL, como é o caso, ora discutido, posto que os bens adquiridos e cedidos em comodato a seus clientes para serem posteriormente alocados em pontos de venda, na comercialização dos produtos por ela produzidos.

O Programa DESENVOLVE adequa-se à categoria dos incentivos fiscais, aqueles que buscam induzir um resultado direto, voltado à promoção do bem comum, exigindo do beneficiário o cumprimento de diretrizes e metas, que consistem numa contraprestação direcionada ao ente tributante.

Portanto, mais ênfase deve ser dedicada à interpretação teleológica, e adotada no presente caso, pois o diferimento do ICMS-DIFAL, visa exatamente promover a ampliação da planta da fábrica e com isso gerar mais emprego, renda e desenvolvimento regional, objetivo que a aquisição de refrigeradores em nada interfere.

Destarte, a aquisição dos refrigeradores, posteriormente, cedidos em comodato aos distribuidores de seus produtos, mesmo que para emprego exclusivamente na comercialização dos bens por ela produzidos, não pode fazer jus ao benefício fiscal do diferimento do lançamento e o pagamento do ICMS-DIFAL, nos termos do art. 2º, inc. I, alínea “c” do Regulamento do DESENVOLVE, Decreto nº 8.205/2002.

A respeito da jurisprudência, decorrente das decisões judiciais citadas na defesa, saliento que estas não vinculam a presente lide, tendo efeito apenas entre as partes, pois, a autuação está respaldada na legislação vigente, sendo que nos termos do art. 125, inc. III da Lei nº 3.956/81 – COTEB, e art. 167, inc. III do RPAF/99, não cabe a este órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ademais, registro que o julgamento pelo CONSEF, do Auto de Infração nº 206918.0006/04-3, citado pela defesa como paradigma, friso que apesar de versar sobre a matéria em discussão, os casos são distintos, pois, aquele não refere-se a aquisição de bens para o ativo fixo por contribuinte beneficiário de um programa de incentivo fiscal, que por sua natureza, restringe o seu usufruto às aquisições delineadas nas condicionantes do programa, trata tão somente de aquisição de bens do ativo, cedidos em comodato.

A matéria aqui tratada não é nova no âmbito deste CONSEF, que tem se posicionado em manter a exigência do pagamento do ICMS-DIFAL em casos semelhantes, como ocorreu no julgamento do Auto de Infração nº 279691.3000/16-7, conforme Acórdão JJF nº 0206-01/17, cuja decisão foi mantida em segunda instância – Acórdão CJF nº 0201-11/18, assim como no Acórdão CJF nº 0320-11/19.

Transcrevo a seguir trecho do voto vencedor, proferido pela Conselheira Laís de Carvalho Silva, representante classista, no Acórdão JJF nº 0206-01/17, que, referindo-se a matéria de igual teor, assim se posicionou:

*“Quanto à infração 5, esta diz respeito ao não recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, decorrente das aquisições de bens não destinados ao processo produtivo.*

*As mercadorias em questão são freezers, destinados aos comerciantes que vendem os produtos da recorrente, de forma que, no seu entendimento, não restam dúvidas de que os bens objetos da autuação pertencem ao seu ativo imobilizado e são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade-fim (comercialização de bebidas).*

*Contra tal assertiva não existe divergência. O que se discute no caso em apreço é a aplicação do benefício do DESENVOLVE, que é destinado à produção fabril da recorrente, para as operações eminentemente ligadas à comercialização dos produtos produzidos.*

*Conforme a própria Resolução 72/2010 (Art. 1º), a ampliação da recorrente foi para produzir cervejas, refrigerantes, skinka em embalagens PET, sucos prontos para beber (néctar), inclusive suco tropical e envasar água mineral.*

*Dentre os benefícios, foi concedido o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação.*

*Como bem pontou o autuante, o benefício concedido habilita a empresa para produzir cerveja e correlatos, sendo que o diferimento alcança os bens empregados na consecução da atividade industrial, não sendo estendido à etapa posterior que é a comercialização das mercadorias.*

*Resta claro, pela leitura da resolução e pela própria natureza do benefício em apreço que a concessão do benefício diz respeito aos ativos e bens ligados a setores ou seções do estabelecimento onde se realizam os processos de industrialização dos produtos incentivados.*

*Deste modo, entendo pela manutenção integral da infração 5”.*

Quanto ao pedido de afastamento da multa sugerida, lembro que este, como os demais órgãos julgadores administrativos não tem competência para afastar multa aplicada por descumprimento de obrigação principal, prerrogativa anteriormente prevista nos termos do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/2019, ao passo que o §8º do mesmo artigo já havia sido revogado pela Lei 12.605, de 14/12/2012.

O sujeito passivo ainda pleiteia a exclusão dos juros de mora e das penalidades, com fundamento no parágrafo único do art. 100 do CTN.

O Parágrafo Único do art. 100 do CTN prevê a exclusão da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, no caso de inobservância das normas previstas nos incisos I a IV do citado artigo, fato que não se observa no caso em análise.

Ademais, sua aplicação não é automática, tampouco obrigatória e depende da avaliação do julgador, portanto, nego o pedido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0014/20-6**, lavrado contra **HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$1.099.417,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de abril de 2021.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR