

**A. I. N°.** - 217359.0013/20-6  
**AUTUADO** - SUZANO S.A.  
**AUTUANTES** - HÉLIO ANTÔNIO MEDIANO, JOSÉ LUIS S. SANTOS e ITAMAR GONDIM SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 09/07/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0088-03/21-VD

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DE VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. Nos termos da legislação de regência, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, e só poderá expurgar os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa. Infração caracterizada. Não acolhido o pedido de cancelamento da multa e juros aplicados. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 08/10/2020, exige ICMS no valor de R\$32.543.353,66, acrescido da multa de 60%, em decorrência de recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na determinação de valor da parcela sujeita à dilação de prazo, previsto pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de outubro de 2018 a maio e julho de 2020. Consta na descrição dos fatos, que a Autuada, ao efetuar os ajustes sobre o saldo devedor de ICMS encontrado ao final de cada período de apuração, expurgou valores referentes às operações de crédito fiscais com os insumos a seguir descritos, vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho deliberativo do Programa DESENVOLVE: 1. Gas Natural; 2. Óleo Biodiesel B S500 Petrobras; 3. Óleo Combustível 1ª BTE Petrobras; 4. Óleo Biodiesel BS500 Petrobras; 5. Óleo Hidr Petrobras/Hydra; 6. Graxa Mobilgrea 3E XTC; 7. GLP CIL 45KG.

O autuado, através de advogados, impugna o lançamento fls. 218/230. Diz que vem apresentar sua impugnação ao Auto de Infração e Imposição de Multa em epígrafe, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Reproduz a infração que lhe foi imputada, com o respectivo enquadramento legal. Registra a tempestividade de sua peça defensiva.

Afirma que conforme se depreende da acusação fiscal, a celeuma decorre de divergência quanto ao entendimento da aplicação do benefício fiscal DESENVOLVE.

Destaca que, o DESENVOLVE, de acordo com a própria Secretaria da Agricultura, Pecuária, Irrigação, Pesca e Aquicultura do Estado da Bahia, tem como objetivo *“fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, 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.”*

Explica que alinhada com esses mesmos objetivos, ampliou a sua planta industrial, gerando valor e inúmeros novos empregos, que impactam de forma direta e indireta toda a região do extremo sul da Bahia. Assim, na medida que não apenas os objetivos estavam alinhados, mas que, também, detinha todos os requisitos necessários, ingressou com o requerimento ao DESENVOLVE, cuja habilitação foi deferida, por meio da Resolução nº 56/2016 (Doc.03). Transcreve os termos da habilitação. Diz que uma vez deferida a habilitação ao

DESENVOLVE, sempre seguiu com todo o esmero, as diretrizes do Programa de Desenvolvimento. Porém, apesar de todos os seus esforços para o pleno atendimento às normas atinentes foi surpreendida pela lavratura do presente Auto de Infração.

Comenta que ciente da higidez de seu Direito e irredimida com o lançamento fiscal em testilha, demonstrará, a seguir, as razões de fato e de direito, que embasam a sua defesa.

Ressalta que o DESENVOLVE, benefício fiscal, em sentido estrito, foi originado por meio do Decreto n. 8.205/02, e é devidamente regulamentado pela Instrução Normativa n. 27/09. Nos atos normativos em questão, há uma série de premissas relativas ao DESENVOLVE que devem ser seguidas por todos os contribuintes habilitados ao benefício.

Explica que a primeira premissa básica, contida na Instrução Normativa nº. 27/09, é a metodologia do cálculo da parcela do saldo devedor de ICMS, incentivada pelo programa, conforme reproduz.

Já no item 2, do artigo 2º, nota que estão relacionados os débitos fiscais que não fazem parte do programa DESENVOLVE (Débitos Fiscais não vinculados ao projeto aprovado). Estes débitos fiscais não vinculados, em apertada síntese, significam que, não obstante toda a sua relevância para as atividades da indústria, ainda assim, e por disposição normativa, não seriam considerados como parte integrante do benefício. Dentro destas restrições, uma delas lhe chamou muito a atenção: 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).

Aduz que conforme facilmente se observa dos itens citados, as entradas de combustível para consumo próprio do contribuinte (CFOP 1650 e 2.650) não entram no cálculo do benefício, como saldo devedor passível de incentivo. Assim, na medida em que as entradas dos combustíveis e lubrificantes se deram pelo CFOP 1.653 e 2.653 (Doc. 04) entendeu pela não inclusão destes ao cálculo do benefício.

Ressalta que, conforme se depreende da acusação fiscal, as Autoridades Fiscais, questionam o cálculo feito, na medida que teria deixado de incluir os dispêndios com combustível no cálculo do benefício.

Entende ser absurdo! Afirma que da forma mais conservadora e em total observância aos normativos de regência da matéria, expurgou das contas do benefício, os combustíveis e lubrificantes e, justamente, por isso, está sendo questionada.

Nota que, a presente discussão não é sobre a relevância dos combustíveis no processo produtivo. Nesse ponto, tanto a Impugnante, quanto a Fiscalização concordam sobre a imprescindibilidade dos mesmos ao processo industrial. O que se discute aqui, é sobre a possibilidade ou não, desses itens constarem no benefício.

De forma a defender esse ponto, diz que se vale do artigo 111 do Código Tributário Nacional (“CTN”), muito comumente utilizado pela própria Fiscalização, o qual preceitua a aplicação literal de dispositivos de benefício fiscal, conforme reproduz.

Ressalta que, a norma, como um todo, versa sobre benefícios fiscais que tendem a reduzir ou suspender o pagamento de tributo. Ainda que, especificamente no seu caso, a aplicação do benefício do DESENVOLVE aos combustíveis, seja menos atrativa, do que a sistemática normal, tal questão não desabona o fato da norma do DESENVOLVE versar sobre benefícios fiscais e, portanto, sujeita às travas do artigo 111 do CTN.

Sustenta que a questão de interpretação literal, além de previsão expressa no CTN, encontra guarida, também e de forma pacífica nos Tribunais Superiores, conforme decisão que cita de forma exemplificativa.

Ademais, de forma a demonstrar a sua boa-fé, e com o esboço de validar a forma com que estava fazendo as suas operações, sustenta que encaminhou um *e-mail* à Fiscalização, com memória de cálculo, de forma que fosse validado o formato de apuração do DESENVOLVE, em relação ao mês de agosto de 2018 (doc. 05). Explica que conforme se observa, a resposta foi no sentido de que os cálculos foram feitos de forma correta: “*Não observei nenhuma inconsistência no seu cálculo. Em relação ao preenchimento da DMA, encaminhei e-mail para o setor competente e assim que obtiver resposta encaminho para você.*”

Comenta que após esse *e-mail* não foi apontado nenhuma inconsistência em relação aos pontos ora em debate, de forma que sempre entendeu (e continua entendendo), que vinha realizando o cálculo do DESENVOLVE de forma esboçada.

Afirma que na remota hipótese de a tese principal não ser acolhida, o que se cogita por mero amor ao debate, ainda assim, diz que a acusação fiscal não pode ser levada adiante. Importante destacar que, a regra geral de aquisição de insumos que estão dentro do benefício do DESENVOLVE, é que há diferimento do ICMS nessa operação, nos termos do quanto previsto na própria habilitação do DESENVOLVE, conforme transcreve. Assim, partindo da premissa de que os combustíveis entrariam na regra geral dos insumos para fins do DESENVOLVE, a mesma sistemática também deveria ser aplicada a eles.

Diz que, uma vez sendo reconhecido o diferimento do imposto, não há o que se falar em cobrança de ICMS, uma vez que é voltada à exportação, de forma que, ao final, não haveria imposto a ser recolhido, da mesma forma.

Assim sendo, conclui que seja pela tese principal de que os combustíveis não poderiam entrar no DESENVOLVE, por disposição expressa em texto normativo, ou seja pelo entendimento de que o combustível detém as mesmas características dos demais insumos para fins do DESENVOLVE, certo é, que não há espaço para a manutenção do lançamento fiscal.

Prossegue afirmando que além do tributo cobrado, está sendo penalizada pela aplicação de multa, no valor de 60% do valor do Imposto. Ocorre que, sempre agiu de boa-fé, de forma a buscar o pleno atendimento da legislação do DESENVOLVE.

Desta feita, na remota hipótese da presente impugnação ser julgada improcedente, o que se suscita por questões puramente argumentativas, ao menos a multa de 60% e os juros de mora deverão ser cancelados.

Anota que conforme demonstrado, se valeu de entendimento exarado na própria norma que rege o DESENVOLVE (Instrução Normativa nº 27/09), para firmar o entendimento de que a aquisição de combustível não seria passível de inclusão no DESENVOLVE. Além de ter se baseado na própria Instrução Normativa, acionou as autoridades fiscais para que o seu cálculo fosse validado e a resposta sempre foi no sentido de que a metodologia estava correta. Assim, caso seja mantida a acusação fiscal, em detrimento de tudo o que foi exposto, ao menos a multa e os juros deverão ser cancelados. O cancelamento das penalidades para hipóteses análogas a ora vivenciada, tem previsão legal no art. 100, inciso I, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Sendo certo, que a observância da Instrução Normativa é classificada como ato normativo expedido por autoridade administrativa, não há o que se falar em cobrança de penalidades e juros de mora.

Requer seja acolhida a Defesa Administrativa para que seja cancelado o Auto de Infração, ante os argumentos de fato e de direito apresentados. Caso o Auto não seja anulado, ao menos a multa e os juros deverão ser cancelados em observância ao art. 100 do CTN.

O trio de Autuantes **presta informação fiscal** fl.302/336. Reproduz a irregularidade imputada ao Autuado. Sintetiza os termos da defesa. Afirma que em consequência de auditoria fiscal desenvolvida na sociedade empresária Suzano S/A, foi lavrado o presente Auto de Infração.

Preliminarmente, na descrição dos fatos, a Impugnante ressalta seu alinhamento aos objetivos do programa de incentivos fiscais denominado DESENVOLVE, notadamente, no que diz respeito à diversificação da matriz industrial e agroindustrial do Estado, bem como, a integração de cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social, gerando emprego e renda.

Afirma que o foco do argumento defensivo, é a metodologia do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS incentivada pelo programa, notadamente no que se refere aos ajustes a serem efetuados sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, onde devem ser expurgados, os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa.

Aduz que, a fim de que se tenha clareza, de quais são as operações e prestações que estão vinculadas ou não ao projeto aprovado, faz-se necessário descrever, ainda que em apertada síntese, o processo produtivo da Impugnante, que está integralmente descrito na Carta Consulta do processo de habilitação ao Programa DESENVOLVE, através da Resolução n. 56/2016, apensado a esse Auto de Infração, às folhas n. 155 a 201 e mídia tipo CD, à folha n. 214.

Explica que o Processo de Produção de Celulose e do Papel compreende três etapas: (i) a formação das florestas e seu corte; (ii) a produção da celulose; (iii) a produção do papel.

A formação de florestas começa no viveiro, onde são utilizadas as mais modernas técnicas disponíveis de micro estaquia. As mudas ali produzidas são variedades de eucalipto que têm maior resistência a pragas e alta produtividade de celulose e que melhor se adaptam ao clima das respectivas microrregiões onde serão plantadas. O corte das árvores é efetuado por equipamento que descasca e secciona o tronco em toretes, parte das cascas e folhas permanecem na floresta. Os toretes são transportados para a beira dos talhões de plantio e dali são transportados em caminhões para a fábrica.

Nessa linha, explica como se dá a produção de Celulose e o Processo *kraft* de Cozimento. Diz que os toretes recebidos nas fábricas de celulose, onde são, se necessário, descascados e posteriormente picados em cavacos, estes são então transferidos por esteira transportadora aos digestores, onde passam por um processo de cozimento com adição de sulfato de sódio e soda cáustica. Este processo de cozimento, designado processo "*kraft*", minimiza os danos às fibras da celulose, de forma a preservar sua uniformidade e resistência. Durante o cozimento, as fibras de celulose são separadas da lignina e resinas, quando então obtemos celulose não branqueada. Numa fase de pré-branqueamento, a celulose é então lavada e submetida a um processo de deslignificação por oxigênio que, combinado com o processo *kraft*, remove aproximadamente 95% da lignina. A esta altura do processo, uma pequena parcela da fibra de celulose produzida é utilizada na produção de alguns tipos de papel cartão. A lignina e os produtos resultantes do processo *Kraft* compõem o chamado "licor negro", que é separado e enviado para evaporadores para elevar a concentração de sólidos e em seguida para uma caldeira de recuperação. Neste equipamento, o licor negro é utilizado como combustível para a produção de vapor e energia elétrica, onde é recuperado aproximadamente 99% das substâncias químicas utilizadas no processo *Kraft*.

A próxima etapa do processo de produção de celulose de eucalipto é o processo de branqueamento químico. O complexo branqueador consiste de uma série de torres de branqueamento de média densidade através das quais, passa a celulose deslignificada. Cada torre de branqueamento contém uma mistura diferente de agentes branqueadores. A produção da celulose de eucalipto convencional é feita através de um processo que utiliza o cloro, dióxido de cloro e soda cáustica, ao passo que o processo de branqueamento "*Elemental Chlorine Free*", ou ECF, não utiliza o cloro elementar. Ao final desta etapa a celulose branqueada é transferida para torres de armazenagem ainda em forma líquida. A partir deste ponto, ela pode ser destinada diretamente para as máquinas de papéis nas fábricas da Bahia e Fábrica B, em São Paulo, ou em caminhões para a Fábrica C ou, ainda, no caso da celulose de mercado, para secadoras onde a celulose é então secada, moldada em folhas e cortada e embalada.

Prossegue explicando, que após o refino, a solução de celulose é alimentada à máquina de papel, onde é misturada com materiais e outros aditivos, de forma a fornecer as propriedades demandadas pelos consumidores finais. Estes aditivos incluem cola sintética, carbonato de cálcio precipitado (o processo alcalino), alvejantes óticos e outros. Durante o processo de produção de papel e papel cartão, a folha é formada, prensada e seca. Na etapa final do processo, rolos de papel de grande dimensão são convertidos em bobinas, papel formato fólio e papel *cut-size*. No caso do papel revestido, o papel passa por tratamentos adicionais, com aplicações de tinta de revestimento em uma ou nas duas faces do papel, dependendo do tipo de produto e acabamento, antes de ser cortado consoante as especificações do cliente ou do convertedor.

Esclarece que, a Impugnante ao efetuar os ajustes sobre o saldo devedor do ICMS para fins de apuração do incentivo fiscal do DESENVOLVE, expurgou os créditos referentes às operações com insumos vinculados ao processo produtivo descrito e, conseqüentemente aumentou artificialmente, o valor do benefício fiscal, vez que o saldo devedor apurado ao final, ficou maior que o devido, quanto maior o saldo devedor, maior também, será o valor do benefício fiscal. Cita os insumos cujos créditos foram expurgados.

Destaca que intimou a Autuada para informar onde foram utilizados esses insumos no processo produtivo e qual a função dos mesmos. Reproduz a resposta dada pelo contribuinte.

Observa na resposta à intimação, que esses itens foram definidos pela Autuada, como insumos do processo produtivo, e quanto a isso não há dúvida! Inclusive, a mesma informa na peça defensiva: *“Note que a presente discussão, não é sobre a relevância dos combustíveis no processo produtivo. Nesse ponto, tanto a Impugnante quanto a Fiscalização concordam sobre a imprescindibilidade dos mesmos ao processo industrial. O que se discute aqui, é sobre a possibilidade ou não, desses itens constarem no benefício.”*

Constata está evidente que se trata de insumos! Estão vinculados aos investimentos feitos no projeto, e como tal, não podem ser expurgados do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo programa DESENVOLVE, conforme determina o artigo 1º da IN. 27/2009 c/c art. 3º do Decreto 8.205/2002.

Concorda que os referidos insumos são imprescindíveis ao processo produtivo da Impugnante, constam inclusive, do quadro descritivo de insumos utilizados no processo produtivo, que fundamentou o projeto apresentado, juntamente com a carta consulta ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para aprovação da Resolução 56/2016, fl. 177, que transcreve.

Comprova também, esta interpretação, a descrição desses insumos no projeto aprovado pelo DESENVOLVE, nos Anexos Técnicos apresentados pela Impugnante às folhas 185, 189, 192 e 201, conforme reproduz. Os referidos insumos, cujos créditos foram expurgados da apuração do cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE, são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo da impugnante, inclusive foram arrolados no processo de aprovação do benefício, portanto, não há que se aventar a exclusão dos mesmos, do cálculo do benefício fiscal, uma vez que a I.N. 27/2009, em seu artigo 1º, define claramente que deverão ser expurgados do cálculo benefício, os créditos de operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado, conseqüentemente, como os insumos descritos estão formalmente vinculados ao projeto (processo produtivo), jamais deveriam ter sido excluídos dos ajustes sobre o saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo, nos termos do texto do art. 1º da I.N. 27/2009 .

Está evidente que só devem ser expurgados do cálculo da parcela incentivada, os créditos de operações e prestações alheios ao processo produtivo de fabricação do papel e da celulose, não é esse o caso dos combustíveis e lubrificantes, que conforme demonstrado, a própria Impugnante definiu no projeto de habilitação ao programa DESENVOLVE, que os mesmos são essenciais e imprescindíveis ao seu processo produtivo.

Observa ser pertinente, a ressalva feita pela Impugnante, quando afirma que o artigo 1º da I.N. SAT 27/2009 é: *“primeira premissa básica”* para o cálculo da parcela incentivada pelo programa

DESENVOLVE, pois, como vimos no texto legal citado, é realmente premissa básica que só deverão ser expurgados do cálculo da parcela incentivada, apenas as operações e prestações não vinculadas ao projeto. Apesar de reconhecer que é premissa básica o expurgo apenas de operações e prestações não vinculadas ao projeto, a Impugnante se apegava ao fato de que no item 2.2.20 da I.N. 27/2009 não constam as CFOPs 1653 e 2653, pelos quais se deram as entradas dos combustíveis e lubrificantes.

Explica que a Impugnante não atentou para o fato de que a I.N. SAT 27/2009 tem natureza instrumental de norma secundária, expressando a metodologia a ser observada no cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo fiscal pelo programa DESENVOLVE. Observa que a dicção do item 2.2.20 não destoa do escopo geral do referido ato normativo (expurgo de créditos e débitos não vinculados ao projeto incentivado).

Nota que a conclusão que se extrai é que as aquisições de combustíveis e lubrificantes vinculados aos CFOP's 1650 e 2650 devem ser expurgados do cálculo do incentivo, com exceção dos CFOP's 1651, 2651, 1658 e 2658 (ou outros da família, como 1653 e 2653, por exemplo) que são designados a processo de industrialização, vale dizer, quando se constituírem insumos de processo de industrialização.

Tal disposição normativa, que parte do pressuposto de uma utilização ideal dos códigos fiscais das operações (CFOP'S), faz todo sentido, uma vez que não se pode considerar, por exemplo, combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte da produção acabada com destino ao mercado, como insumo vinculado a um projeto de implantação ou expansão industrial. Seria incoerente. A exceção ali prevista, entretanto, não deixa dúvida que, se constituírem insumos destinados a industrialização, o expurgo não deve ser efetuado, ou seja, devem integrar o cálculo do incentivo, dada a sua natureza.

Para extirpar qualquer dúvida, que poderia remanescer quanto à natureza de insumo industrial dos itens mencionados, assevera que o presente lançamento haure seu fundamento não da formalidade dos CFOP's utilizados, mas sim, no próprio projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do programa DESENVOLVE, através da Resolução n. 56/2016, nos termos determinados pelo art. 3º do Decreto 8.205/2002, c/c art. 1º, inciso II da referida Resolução. Ali, a definição dos itens objeto do lançamento como insumos industriais, é clara como o sol de uma manhã de primavera. Até porque, se assim não fosse, o próprio sistema de contabilidade de custos do empreendimento estaria sob suspeita e, certamente, não teria a estatura necessária para fundamentar um projeto merecedor de incentivo fiscal de natureza industrial, como é o DESENVOLVE.

Nesse sentido, é fato que os créditos decorrentes das operações listadas no subitem 2.2.20 da I.N. 27/2009 devem ser expurgados do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo DESENVOLVE, desde que, essas operações não estejam vinculadas ao projeto aprovado, relacionado à fabricação de papel e celulose. Portanto, caso as operações listadas no item 2.2.20 estejam vinculadas ao projeto aprovado, os referidos créditos fiscais não devem ser expurgados do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo, pois, agindo contrariamente, a IN-SAT 27/2009 estaria contradizendo, o que determina o art. 3º do Decreto nº. 8.205/2002, portanto, o ordenamento jurídico, vez que estaria sendo expurgado do cálculo do benefício, os créditos provenientes de operações geradas em razão dos investimentos constantes do projeto aprovado.

Diz que a Impugnante invoca o artigo 111 do CTN, para reivindicar que a IN 27/2009 seja aplicada literalmente, notadamente no que se refere ao item 2.2.20. Ocorre que o caso em tela, requer uma interpretação do conjunto normativo que rege a matéria, qual seja: a Lei 7.890/2001, sua regulamentação pelo Decreto nº 8.205/2002 e a sistemática de cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo, disciplinada pela IN-SAT 27/2009.

A multicitada Instrução Normativa deve ser interpretada, em conformidade com o arcabouço de normas que regem a matéria. A interpretação simplista requerida pela Impugnante, vai de

encontro ao princípio da hierarquia das normas, uma vez que uma Instrução Normativa se caracteriza como norma secundária no ordenamento jurídico e o seu fundamento de validade, tem como pressuposto as normas de hierarquia superior, no caso em tela, na Lei instituidora (7.890/2001) e no Decreto Regulamentador (8.205/2002). Admitir pura e simplesmente, a interpretação literal, fere de morte os princípios que determinaram o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pela concessão do benefício fiscal do DESENVOLVE, pois a dilação de prazo para pagamento do ICMS está diretamente vinculada ao imposto gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, devendo ser considerada na parcela incentivada do ICMS mensalmente apurado, todas as operações de entradas e saídas vinculadas ao projeto. Apresenta informação constante do quadro descritivo de insumos do projeto apresentado para aprovação do incentivo (Demanda de Insumos) fl.177.

Constata que a interpretação dada pela impugnante, à IN-SAT 27/2009, produziu um alargamento indevido na utilização do benefício concedido, na medida em que o expurgo das referidas operações do cálculo da parcela do ICMS passível de incentivo, possibilitou um aumento indevido do benefício fiscal usufruído pela Impugnante, uma vez que ampliou a parcela do imposto dilatada e, conseqüentemente, diminuiu o valor do ICMS que deveria ter sido recolhido nos respectivos meses de apuração do imposto.

Esclarece que está devidamente caracterizado que os combustíveis e lubrificantes foram empregados no processo de industrialização, e a Autuada utilizou o crédito fiscal relativo a essas operações como insumos empregados no processo produtivo do papel e da celulose, efetivamente, o crédito fiscal escriturado é legal e não pode ser classificado como CNPV.

Frisa que o § 1º da IN-SAT 27/2009 determina que só sejam expurgados do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo, somente as operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado. Considerado que a própria Impugnante admite, que não há discussão sobre a relevância e imprescindibilidade dos combustíveis e lubrificantes para o processo produtivo, está evidente a procedência da autuação. Comenta que no afã de tentar justificar seu erro, a Impugnante apela para uma informação passada pelo Supervisor da IFEP-SUL, Sr. Erivelto Antônio Lopes, em caráter informal, respondendo a um *e-mail* com indagações feitas pela Sra. Luciana Carvalho Almeida, funcionária da CSC Gestão Fiscal da Suzano S/A, conforme reproduz.

Observa que o questionamento é sucinto, não desce a complexidade da análise dos itens envolvidos. Explica que encaminhada uma planilha com os cálculos realizados, a impugnante pede orientação com relação ao preenchimento da DMA, sob a alegação de que não consegue informar o campo “deduções”. Esse *e-mail* foi enviado dia 15/09/2018, um sábado. No dia útil seguinte (17), segunda-feira, o Supervisor responde de forma sucinta: “*Não observei nenhuma inconsistência no seu cálculo*”, como não poderia deixar de ser, por se tratar apenas de verificação da estruturação de cálculo em uma planilha. O Supervisor observou apenas, a disposição dos dados na mesma: Débitos, Créditos, Totais, Saldos e cálculo da parcela incentivada. Entende ser impossível, em apenas um dia, fazer uma análise por item de mercadoria, verificando todas as operações por CFOP e classificá-las; essa análise só foi possível na auditoria, que gerou o presente auto de infração, e implicou: baixar os arquivos de milhares de notas fiscais, baixar a EFD, fazer o batimento desses dados, classificar as operações por item de mercadoria, agrupar as operações por CFOP, elaborar as planilhas com o cálculo do incentivo e confrontar com as planilhas enviadas pela Autuada, procedimento que não seria possível fazer em menos de 24 horas.

Prosseguindo, comenta que o Supervisor responde em relação a informação sobre o preenchimento da DMA, informando que encaminhou o questionamento para o setor competente e que posteriormente responderia.

No mesmo dia 17/09/2018, às 13:31h, o Supervisor complementa sua resposta informando que analisou melhor os créditos recebidos em transferência de uma filial, cuja atividade é cultivo de

eucalipto, e como se tratava de matéria prima de um estabelecimento que tem DESENVOLVE, acreditava que esse crédito fosse vinculado a atividade incentivada. Outro ponto que suscitou dúvida foram as transferências internas com produtos diferidos, entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme previsto no § 7º, do art. 2º do Decreto 8.205/2002.

Aponta que após esse *e-mail*, a Impugnante diz que não foi apontada nenhuma inconsistência em relação a esses pontos, e que por isso, entendeu (e continua entendendo) que vinha realizando o cálculo do DESENVOLVE de forma escoreita. Ocorre que a Impugnante deixou de observar com atenção, a recomendação sugerida pelo Supervisor, na conclusão de sua resposta: *“sugiro que você analise estas questões e faça uma consulta formal sobre o assunto, a fim de resguardar a empresa de futuras sanções”*.

Comenta estar evidente, que o Supervisor teceu alguns comentários informais sobre os questionamentos da Impugnante e procedeu de forma regulamentar, orientando para que fosse efetuada uma consulta formal ao órgão competente, para responder às consultas tributárias, dentro do que preceitua o RPAF – BA (regulamento do processo administrativo fiscal) nos artigos: 55, 56 e 57, exige. Portanto, o Supervisor orientou corretamente, a Impugnante, a ingressar com uma consulta formal, até porque, o mesmo não tem competência legal para essa tarefa, esse ato compete ao Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda.

Afirma que sabedora de que sua tese principal não tem amparo legal para prosperar, a Impugnante apela para a regra geral de aplicação do diferimento do ICMS, na aquisição de insumos, autorizado pela Resolução 56/2016.

Aduz que efetivamente, a Resolução 56/2016 concede o benefício do diferimento nas aquisições de insumos a serem utilizados no processo industrial. A argumentação parte da premissa verdadeira, de que os combustíveis entram na regra geral de insumos para fins do DESENVOLVE. Constata que mais uma vez, a impugnante admite que os combustíveis e lubrificantes são insumos do processo produtivo, e sendo reconhecido o diferimento do imposto para os mesmos, reivindica que: *“não há o que se falar em cobrança de ICMS, uma vez que a Impugnante é voltada à exportação, de forma que, ao final, não haveria imposto a ser recolhido, da mesma forma.”*

Arguir que os combustíveis e lubrificantes são insumos utilizados no processo produtivo, não há dúvida. Que também estes, estão amparados pelo benefício do diferimento via Resolução 56/2016, é fato incontestável; porém, a tese de que suas operações são voltadas para exportações, de forma que, ao final não haveria imposto a ser recolhido, não procede, em razão das seguintes evidências: (i) a Autuada realiza operações, tanto para o mercado externo, quanto para o interno; (ii) as operações voltadas para o mercado interno, geram ICMS a recolher, inclusive, em razão disso, é que a Autuada utiliza a concessão do benefício da dilação de prazo, para pagamento do saldo devedor do ICMS.

Para comprovação de que existe saldo devedor de imposto nas suas operações (SDPI), aponta as planilhas de apuração do saldo devedor constantes desse processo, folhas nº 19 a 90. Considerando que é impraticável, juntar na informação fiscal todas as planilhas mensais de apuração do saldo devedor, demonstra apenas, a do mês de agosto/2018, apontando que todas as demais estão disponíveis para averiguação neste processo, bem como, gravadas em mídia tipo CD, à fl. 214. Como se pode verificar, diz que não assiste razão à tese defendida pela Impugnante. Sobre a insurgência da Impugnante contra a aplicação da multa de 60%, e a cobrança dos juros de mora, com base no artigo 100, inciso I, e § único do Código Tributário Nacional, explica que a fiscalização se valeu de entendimento exarado de ato normativo complementar, IN. SAT 27/2009, e que a observância dessa norma, exclui a imposição de penalidades, conforme o § único, do artigo 100, do CTN. As fontes formais secundárias têm a função de complementar os Decretos, as Leis e os Tratados, e hierarquicamente constituem-se em fontes de menor porte, possuindo caráter instrumental e operacional.



Afirma que a norma complementar deve guardar conformidade com as Leis e Decretos a que se referem, como é o caso da IN-SAT 27/2009, que tem como escopo instrumentalizar a forma de cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo programa DESENVOLVE, e para isso, guarda conformidade com o § 3º do Decreto Regulamentador nº. 8.205/2002 e com a Lei (7.890/2001), instituidora do Programa, e essa conformidade é a de que devem ser expurgados do cálculo da parcela incentivada as operações e prestações não vinculadas ao processo produtivo, fato esse, que não foi observado pela Autuada, quando expurgou operações de entradas de insumos que estão plenamente vinculados ao processo industrial.

Aduz que a observância ao ordenamento jurídico obriga a Impugnante a obedecer ao vínculo que guarda conformidade entre a IN 27/2009 e as normas que lhe são superiores, quais sejam: a Lei 7.890/2001 e o Decreto Regulamentador nº. 8.205/2002; esse amálgama é a vinculação dos insumos (combustíveis e lubrificantes) ao processo produtivo de fabricação do papel e da celulose, art. 8º Lei 7.890/2001. Afirma que a tipificação da multa está correta e não procede o questionamento apresentado na peça defensiva.

Diante do exposto, defende e mantém a autuação fiscal na sua inteireza, solicitando que o Auto de Infração, lavrado contra a empresa SUZANO S/A, seja julgado procedente.

Na sessão de julgamento, ficou registrado a presença do Auditor Fiscal ITAMAR GONDIM SOUZA que realizou a sustentação oral.

#### **VOTO**

Embora o defendente não tenha alegado qualquer vício de forma no presente Auto de Infração que resultasse em sua nulidade, compulsando os elementos que compõem este processo, observo que se verifica, no próprio corpo do auto de infração, a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura. A descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado nos demonstrativos fls.14/154, e CD acostados às fls. 247, que deixa claro, as mercadorias cujos créditos foram apontados pela fiscalização, como expurgados indevidamente do cálculo do ICMS/DESENVOLVE pelo Autuado.

Constatado que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, o autuado foi acusado de recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo previsto pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos meses de outubro de 2018 a maio e julho de 2020. Consta na descrição dos fatos, que a Autuada, ao efetuar os ajustes sobre o saldo devedor de ICMS encontrado ao final de cada período de apuração, expurgou valores referentes às operações de crédito fiscais com os insumos a seguir descritos, vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho deliberativo do Programa DESENVOLVE: 1. Gas Natural; 2. Óleo Biodiesel B S500 Petrobras; 3. Óleo Combustível 1ª BTE Petrobras; 4. Óleo Biodiesel BS500 Petrobras; 5. Óleo Hidr. Petrobras/Hydra; 6. Graxa Mobilgrex 3E XTC; 7. GLP CIL 45KG.

O Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, instituído pela Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, e regulamentado pelo decreto nº 8205, de 03 de abril 2002, tem por objetivos de longo prazo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, mediante diretrizes que tenham como foco:

I - o fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro industriais e à

expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agroindustriais já instalados;

II - a desconcentração espacial dos adensamentos industriais e formação de adensamentos industriais nas regiões com menor desenvolvimento econômico e social;

III - a integração e a verticalização das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado;

IV - o desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias;

V - a interação da empresa com a comunidade em que pretenda atuar;

VI - a geração de novos produtos ou processos e redução de custos de produtos ou processos já existentes;

VII - prevenção dos impactos ambientais dos projetos e o relacionamento da empresa com o ambiente.

A empresa autuada foi habilitada ao Programa de incentivo fiscal DESENVOLVE, através da Resolução nº 56/2016.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o deslinde da questão consiste em se determinar, se a metodologia do cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS incentivada pelo programa, notadamente no que se refere aos ajustes a serem efetuados sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, os valores referentes às operações e prestações vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa, devem ou não, serem incluídos nos referidos ajustes.

Cabe registrar, por importante, que os Autuantes, no curso da ação fiscal, solicitaram e obtiveram da empresa a descrição das funções e funcionalidades dos insumos, e o papel de cada um deles no sistema produtivo da empresa, conforme fls.155/201.

Sendo assim, ao examinar a memória de cálculo dos ajustes realizados para apurar o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período, para fins de apuração do incentivo fiscal do DESENVOLVE, constataram que o Autuado expurgou os créditos referentes às operações com insumos vinculados ao processo produtivo, violando regra expressa da Instrução Normativa nº 27/09.

Observo que o item 1 da IN. 27/2009, assim estabelece:

*1. Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa. (Grifei)*

Compulsando os autos, verifico que os Autuantes expurgaram os créditos utilizados pelo Autuado, referente aos seguintes produtos: 1. Gas Natural; 2. Óleo Biodiesel B S500 Petrobras; 3. Óleo Combustível 1ª BTE Petrobras; 4. Óleo Biodiesel BS500 Petrobras; 5. Óleo Hidr Petrobras/Hydra; 6. Graxa Mobilgrea 3E XTC; 7. GLP CIL 45KG.

Poderíamos perquirir, se os citados produtos são, de fato, vinculados ao processo produtivo do defendente. Entretanto, conforme declarado expressamente pela defesa, dúvidas não há, a esse respeito. Dessa forma, os referidos insumos, cujos créditos foram expurgados da apuração do cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE, são imprescindíveis e essenciais ao processo produtivo da defendente, inclusive foram arrolados no processo de aprovação do benefício ao defendente, como insumos necessários.

Da leitura do dispositivo reproduzido, depreende-se claramente, que por determinação exposta no item 1 da Instrução Normativa 27/2009, só deverão ser expurgados do cálculo do benefício, os créditos de operações e prestações não vinculados aos investimentos constantes do projeto aprovado, e considerando que tais insumos estão formalmente vinculados ao projeto (processo produtivo), não podem ser excluídos dos ajustes sobre o saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo.

O defendente afirmou ser absurda a presente autuação. Aduziu que da forma mais conservadora e em total observância aos normativos de regência da matéria, expurgou das contas do benefício os combustíveis e lubrificantes e, justamente, por isso está sendo questionada.

Esta alegação não pode prosperar. Observo que ao excluir do cálculo de ajuste da parcela incentivada, combustíveis e lubrificantes vinculados diretamente ao seu processo produtivo, contrariando regra da multicitada Instrução Normativa 27/2009, o Autuado aumentou artificialmente o valor do benefício fiscal. Com este procedimento, o saldo devedor apurado pela empresa, ao final, ficou maior que o devido, quanto maior o saldo devedor, maior também, será o valor do benefício fiscal, que só deverá ser utilizado nos estritos limites em que foi concedido.

O defendente alegou que toda a matéria em discussão, versa sobre benefícios fiscais que tendem a reduzir ou suspender o pagamento de tributo. Ainda que, especificamente no seu caso, a aplicação do benefício do DESENVOLVE aos combustíveis, seja menos atrativa do que a sistemática normal, tal questão não desabona o fato da norma versar sobre benefícios fiscais, e, portanto, sujeita às travas do artigo 111 do CTN.

Ao contrário da interpretação dada pelo defendente, o benefício fiscal ora discutido, foi dado sob condição. Tratando-se, portanto, de benefício condicionado, para sua fruição devem ser respeitadas todas as condições estabelecidas, em especial a metodologia para apuração do imposto a recolher e a parcela passível de incentivo, que se encontra detalhada na IN 27/2009.

O defendente alegou, que o texto da IN 27/2009, no item 2.2.20, demonstrativo do cálculo (inclusões/exclusões), determina a exclusão dos valores referentes as entradas de combustíveis e lubrificantes para consumo próprio do contribuinte, classificadas nos CFOPs 1650 e 2650. Disse que suas aquisições referentes a esses insumos, se deram pelas CFOPs 1653 e 2653, logo entendeu pela não inclusão dessas operações no cálculo do benefício.

No caso, não posso dar guarida a esta argumentação. As aquisições de combustíveis e lubrificantes vinculados aos CFOP's 1650 e 2650, devem ser expurgados do cálculo do incentivo, com exceção dos CFOP's 1651, 2651, 1658 e 2658 ou ainda, 1653 e 2653, que são direcionados ao processo de industrialização, ou seja, quando se constituírem insumos de processo de industrialização. Vale dizer, se as mercadorias se constituírem insumos, o expurgo não deve ser efetuado, e devem integrar o cálculo do incentivo, dada a sua natureza.

Saliento, que em conformidade com a legislação de regência, no presente caso, a análise deve ser realizada de forma sistêmica, conforme acertadamente disseram os Autuantes. Há que se levar em consideração, a destinação das mercadorias no estabelecimento, além do CFOP, para se decidir como se deverá enquadrá-las de forma correta.

O defendente alegou também, que de forma a demonstrar a sua boa-fé e com o espreque de validar a forma com que estava fazendo as suas operações, encaminhou um *e-mail* à Fiscalização, com memória de cálculo, de forma que fosse validado o formato de apuração do DESENVOLVE, em relação ao mês de agosto de 2018. Disse que após esse *e-mail* não foi apontado nenhuma inconsistência, em relação aos pontos ora em debate, de forma que a Impugnante sempre entendeu (e continua entendendo), que vinha realizando o cálculo do DESENVOLVE de forma escoreita.

Sobre esta alegação, cabe registrar que a regulação da consulta eficaz, se encontra definida no RPAF/99, arts. 55, 56 e 57, e a competência para responder sobre a questão suscitada, está estabelecida nos incisos I e II, do art. 67 do citado diploma regulamentar, *in verbis*:

*Art. 67. É competente para responder à consulta a respeito da legislação tributária estadual:*

*I - o Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda;*

*II - o Procurador Geral do Estado, tratando-se de consulta a respeito das taxas de prestação de serviço na área do Poder Judiciário.*

O defendente disse ainda, que a regra geral de aquisição de insumos que estão dentro do benefício do DESENVOLVE, é que há diferimento do ICMS nessa operação, nos termos do quanto previsto na própria habilitação do DESENVOLVE. Acrescentou, que uma vez sendo reconhecido o diferimento do imposto, não há o que se falar em cobrança de ICMS, uma vez que é voltada à exportação, de forma que, ao final, não haveria imposto a ser recolhido, da mesma forma.

Ressalto, que efetivamente, não há dúvidas de que a Resolução 56/2016, habilitou o defendente, lhe concedendo o benefício do diferimento nas aquisições de insumos a serem utilizados no seu processo industrial. Entretanto, a empresa autuada realiza operações tanto para exportação, como direcionadas ao mercado interno e que resultam em ICMS a recolher. Tanto é assim, que pleiteou e foi deferido a concessão do benefício para dilação de prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS.

Caberia ao Autuado demonstrar, que no caso concreto, todas as operações aqui discutidas foram destinadas à exportação, o que na presente situação não ocorreu.

Por fim, o defendente afirmou que sempre agiu de boa-fé, de forma a sempre buscar o pleno atendimento da legislação do DESENVOLVE. Assim, caso a impugnação seja julgada improcedente, ao menos a multa de 60% e os juros de mora deverão ser cancelados.

No que concerne ao pedido de cancelamento dos juros de mora e da multa aplicada, deixo de acatá-lo, pois este Órgão Julgador não possui competência para cancelar juros de mora nem penalidade aplicada, por falta de cumprimento de obrigação tributária.

Importante destacar, que o § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e o art. 158 do RPAF/99, foram revogados. Sendo assim, evidencia-se também a impossibilidade legal para atendimento a este pleito do defendente.

De igual forma, observo que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que regem a matéria, objeto da contenda (art. 167, I RPAF/99).

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar ou descaracterizar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos termos apurados pelos Autuantes.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0013/20-6**, lavrado contra **SUZANO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.543.353,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR