

PROCESSO	- A. I. N° 217359.0013/20-6
RECORRENTE	- SUZANO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF n° 0088-03/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 29/07/2022

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0188-11/22-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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Diz respeito o presente processo ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada em virtude da decisão proferida pela 3^a JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08.10.2020, ciente em 30.11.2020, via DTE, no valor original de R\$32.543.353,66, pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

Infração 01 – Recolheu a menor o 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.

Consta na descrição dos fatos: 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 1^a BTE Petrobras; 4. Óleo Biodiesel BS500 Petrobras; 5. Óleo Hidr Petrobras/Hydra; 6. Graxa Mobilgrea 3E XTC; 7. GLP CIL 45KG.

Após analisar o Auto de Infração, a defesa apresentada pela autuada, protocolada em 02.02.2021, em 02.02.2021, fls. 218 a 230 e a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 00.04.2021, fls. 302 a 336, em sessão do dia 11.06.2021, através o Acórdão JJF n° 0088-03/21, fls. 342 a 353, assim decidiu a 3 JJF:

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.

Constatou que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei n° 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, inociorrendo 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 Mobilgrea 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.

Analizando 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 defensor 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 defensor 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 defensor, 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 defensor 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.

Saliente, 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 defensor alegou também, que de forma a demonstrar a sua boa-fé e com o esqueleto 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 escorreita.

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 defensor 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 dúvida de que a Resolução 56/2016, habilitou o defensor, 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 defensor 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 defensor.

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 descharacterizar o presente lançamento de ofício.

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

Tendo ciência da decisão acima transcrita, inconformada, e tempestivamente, devidamente assistida pela advogada Bárbara de Almeida Correia, OAB/SP nº 374.318, em expediente protocolado em 04.08.2021, fls. 363 a 381, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que busca a reforma da mesma, objeto de minha análise.

De início, com suporte no que determina o RPAF/BAHIA, artigo 171, a Recorrente diz da tempestividade da sua peça recursal e da possibilidade de análise por uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho, o que requer.

Tratando DOS FATOS, a Recorrente história sobre o Auto de Infração, os motivos alegados para sua elaboração, transcrevendo o teor da infração e sua complementação, afirmando que o mesmo derivou da celeuma quanto ao entendimento da aplicação do benefício do DESENVOLVE.

Discorre sobre o programa DESENVOLVE, seus objetivos e a legislação que o regulamenta, complementando com a afirmativa de haver obtido o mesmo, em função de atender aos requisitos previstos para tanto, assim apresentado:

“Assim, uma vez alinhada com esses mesmos objetivos, tem-se que a RECORRENTE 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”.

Diz ter sido contemplada com a concessão do benefício através a Resolução nº 56/2016 e “desde então, vem seguindo com todo o esmero todas as diretrizes do Programa de Desenvolvimento, razão pela qual causou-lhe estranheza, bem como surpresa a presente cobrança”.

Diz que, em razão do acima afirmado, apresentou defesa da autuação, com os argumentos e fundamentos legais que levam ao reconhecimento da improcedência da autuação, não acatados pela Junta Julgadora, transcrevendo a Ementa do Acórdão prolatado pela 3ª JJF, motivo da apresentação do presente Recurso Voluntário.

Sequenciando, a Recorrente, apresenta o que destaca como **DA UTILIZAÇÃO CORRETA, E DENTRO DOS ESTRITOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO DESENVOLVE – DA OBSERVÂNCIA AO ART. 100 E 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Aborda a legislação do benefício, em especial o Decreto nº 8.205 de 03 de abril de 2002, devidamente regulamentado para sua operacionalidade pela Instrução Normativa n. 27/2009, de onde originaram a premissas que norteiam a obtenção do benefício, o que foi por ela atendido, de onde destaca:

“Tanto é assim que a premissa básica, contida na Instrução Normativa n. 27/2009, refere-se à metodologia do cálculo da parcela do saldo devedor de ICMS, incentivada pelo programa. Confira:

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.

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

$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde:

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

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

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

$CNVP$ = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado".

Diz a Recorrente que, muito embora estabelecida a premissa acima enunciada, o item 2, do artigo 2º, relaciona os débitos fiscais que não fazem parte do programa Desenvolve – DNVP, sendo sua interpretação, “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”.

Afirma que, dentre as restrições contidas no ato normativo, identifica-se o item 2.2.20, assim enunciado:

“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);”

(Destaques da RECORRENTE)

Com base no descrito no item acima, sendo excepcionados apenas os CFOP's 1.650, 2.650, 1.658 e 2.658, os valores correspondentes aos CFOP's 1.653 e 2.653 não se sujeitam à exclusão determinada.

Declara que, muito embora tenha agido em conformidade com o determinado no estamento legal, teve a autuação mantida pela Junta Julgadora sob a alegação de que “o Autuado aumentou artificialmente o valor do benefício”, dado que, no seu entender, com a postura adotada pela RECORRENTE, “o saldo apurado pela empresa, ao final, ficou maior que o devido”, sendo certo que “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.” (fl. 352 do v. Acórdão JJF nº 0088-03/21-VD).

Entendeu a Junta Julgadora que a identificação dos valores a serem expurgados não se limitam à identificação mediante os CFOP's, mas, atentando-se, também, “a destinação das mercadorias no estabelecimento, além do CFOP, para se decidir como se deverá enquadrá-las de forma correta”.

Demonstra estranheza ante tal afirmativa declarando que pautou seu direcionamento em conformidade com o determinado no ato normativo, Instrução Normativa nº 27/2009, editado pelo próprio Estado, baseada na interpretação literal, conforme sempre reclamado pelo fisco, estabelece o Código Tributário Nacional, no artigo 111, abaixo transcrito:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Com base no preceito legal que apresenta, afirma:

“Ressalte-se, que, a norma, como um todo, versa sobre benefícios fiscais que tendem a reduzir ou suspender o pagamento de tributo. Ainda que, especificamente no caso da RECORRENTE, 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 ser uma norma que versa sobre benefícios fiscais e, portanto, sujeita às travas do artigo 111 do CTN”.

Afirmando ser real o tipo de interpretação que adotou, baseado na legislação, apresenta decisão do STJ, como a seguir transcrito:

“TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. INDENIZAÇÕES CORRESPONDENTES AOS EVENTOS OCORRIDOS. CUSTOS ASSISTENCIAIS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DA COBERTURA POR BENEFICIÁRIO DA PRÓPRIA OPERADORA E POR BENEFICIÁRIO DE OUTRAS OPERADORAS A TÍTULO DE TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. ART. 3º, § 9º, III, DA LEI N° 9.718/98. INTERPRETAÇÃO EXPRESSAMENTE ADOTADA PELA LEI N° 12.873/13 QUE INCLUIU O § 9º-A AO REFERIDO DISPOSITIVO. ART. 106 DO

CTN. 1. A discussão travada nos autos não diz respeito à incidência tributária sobre receita decorrente de ato cooperativo; antes, diz respeito às deduções da base de cálculo do PIS/PASEP autorizadas legalmente para as operadoras de planos de saúde. No caso, discute-se o alcance da expressão “valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago” prevista no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. 2. Somente é possível de dedução o valor que efetivamente integra a base de cálculo do tributo devido. Assim, ainda que se reconheça que os valores auferidos dos usuários (pacientes tomadores de serviço) pela cooperativa e repassados aos profissionais cooperativados (médicos) integram a base de cálculo do PIS/PASEP, nada impede que a legislação autorize deduções da referida base de cálculo, como efetivamente o fez. 3. O inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 permite a dedução da base de cálculo do PIS/PASEP “do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago”, não havendo limitação expressa no sentido de que sejam considerados apenas os eventos realizados com associados de outras operadoras; antes, o que se exige é o abatimento dos valores recebidos pela operadora a título de transferência de responsabilidades, que se referem aos gastos com associados de outras operadoras recuperados pela empresa, conforme se depreende da redação da parte final do dispositivo, no sentido de que o valor do benefício seja “deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades”. 4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma. 5. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 somente aos eventos ocorridos com beneficiários de outras operadoras de planos de saúde quando a lei não fez tal distinção, mas apenas determinou o abatimento dos valores recuperados pela operadora a título de transferência de responsabilidade do montante a ser deduzido da base de cálculo do PIS/PASEP. 6. O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, inclui os custos assistenciais decorrentes da utilização da cobertura tanto pelos beneficiários da própria operadora quanto pelos beneficiários de outras operadoras atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, abatidas as importâncias recebidas a esse título. Tanto é assim que a Lei nº 12.873/13, ao incluir o § 9º-A no art. 3º da Lei nº 9.718/98, adotou expressamente a interpretação aqui declinada. 7. Por se tratar de dispositivo expressamente interpretativo, o § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inserido pela Lei nº 12.873/13, chama à aplicação o art. 106 do CTN. 8. Recurso especial conhecido e não provido.”

RECURSO ESPECIAL Nº 1.471.576 - RS (2014/0187635-8), RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

(Destaques da RECORRENTE)

Complementa afirmando ser entendimento deste Conselho a interpretação literal como no processo referente o Auto de Infração nº 206918.0001/06-8, Acórdão CJF nº 0434-12/08, do que transcreve trecho do julgamento:

“(...) Conquanto concorde com a conclusão a que chegou a nobre relatora acerca do item 11, do presente auto de infração, principalmente porque o CTN, em seu art. 111, impõe a interpretação literal de normas instituidoras de benefícios tributários, entendo que deve ser ressaltada a inegável boa-fé que pautou a conduta do contribuinte, a ensejar, inclusive, o afastamento da multa imposta, por critério de equidade, no momento oportuno. (...)”

(Destaques da RECORRENTE)

Diz não ter sustentação a afirmativa de Junta Julgadora de que “*ao contrário da interpretação dada pelo defensor, o benefício fiscal ora discutido, foi dado sob condição*”, de modo que “*tratando-se, portanto, de benefício condicionado, para sua fruição devem ser respeitadas todas as condições estabelecidas, em especial a metodologia de apuração do imposto a recolher e a parcela possível de incentivo, que se encontra detalhada na IN 27/2009*”.

Ante tal posicionamento adotado na decisão de piso, reafirma, ao contrário do afirmado na mesma, haver agido dentro do que estabelece a IN 27/2009 e que a mesma faz aparte do arcabouço jurídico legal e, portanto, devendo ser atendida, como determina o Código Tributário Nacional no artigo 100, abaixo transcreto:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

(Destaques da **RECORRENTE**

Traz ensinamento do Professor Ricardo Lodi Ribeiro, *in A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte*, RDDT nº 145, out/07, p. 99, a seguir transscrito:

“Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados. “a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, a proteção aplica-se também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.” (Destaques da **RECORRENTE**)

Diz que não se pode deixar de atender ao que determina, no caso, a Instrução Normativa nº 27/2009, pois a mesma possui caráter vinculado junto à Administração, sendo mandatória a sua aplicação, estando a ela vinculado o ente administrativo e seus agentes fazendários, em atendimento ao disposto no artigo 100 do CTN, antes citado, e em prol da segurança jurídica das relações fisco X contribuintes, lastreado no expresso pela Constituição Federal no artigo 5º inciso XXXVI.

E destaca: *“Tanto é assim, que caso assim não o fosse, careceria de qualquer sentido que a Administração externasse um entendimento e não o aplicasse, o que implicaria não somente em ausência de zelo pela necessária uniformização do posicionamento fazendário, como também clara desconsideração da própria boa-fé do contribuinte em proceder à sua atividade em consonância com os atos administrativos, já que, mesmo assim, estaria o contribuinte suscetível à atuações discricionárias, que desconsideram o próprio entendimento fazendário sobre um determinado tema, tal como se vislumbra no caso sub judice, o que não pode ser admitido por esta C. Câmara de Julgamento, sendo de rigor a reforma da decisão ora recorrida”*.

Declara a Recorrente que, ante a possibilidade de haver alguma inconsistência no sistema de cálculo que adota para efetuar o recolhimento da parcela suscetível do benefício, encaminhou no mês de agosto de 2018, e-mail à repartição fiscal que lhe jurisdiciona questionando sobre a regularidade do mesmo, obtendo como resposta a seguinte afirmativa: *“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.”*

Diz que, muito embora a consulta efetuada não tenha sido efetuada nos moldes estabelecidos no RPAF, não se pode desconsiderar a afirmativa do preposto fazendário, ainda mais que nenhuma resposta adicional lhe foi encaminhada que contrariasse o entendimento inicial, donde se entende estar procedendo corretamente ao atender o determinado pela Instrução Normativa nº 27/2009.

Em sequência, a Recorrente, trata **DA OBSERVÂNCIA DO REGIME DE DIFERIMENTO**.

Em abordagem a tema acima afirma a Recorrente que a concessão do benefício a que faz jus, conforme estabelecido na Resolução que lhe ampara, abarca o DIFERIMENTO do lançamento e pagamento do tributo nas operações ali elencadas, dentre as quais estão as que motivaram a autuação, destacando, ainda, que as operações que realiza, em sua maioria de exportação, não se sujeitam ao recolhimento do ICMS, estando amparadas pela isenção tributária.

E diz mais que se os combustíveis fazem parte dos insumos para a sua produção, logicamente, devem ter o tratamento estabelecido na Instrução Normativa nº 27/2009, sendo mais estranho ainda que operando em consonância com os ditames legais, tenha a Junta Julgadora decidido com base em argumentação, que considera falha, como o transscrito:

“não há dúvidas que a Resolução 56/2016, habilitou o defendant, 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 exploração, como direcionadas ao mercado interno e que resultam em ICMS a recolher. Tanto é assim, que pleiteou e foi deferido a concessão do benefício de dilação de prazo para pagamento do

saldo devedor do ICMS.”, concluindo, no entanto, que “caberia ao Autuado demonstrar, que no caso concreto, todas as operações aqui discutidas foram destinadas à exportação, o que na presente situação não ocorreu” (fl. 353 do v. acórdão JJF n. 0088-03/21-VD).

Comentando a afirmativa acima diz a Recorrente que ao considerar a não comprovação das operações que sejam para exportação ou não, quando detém o Estado os arquivos das suas operações é desejar que o contribuinte comprove aquilo que está nos arquivos que o fisco tem à disposição e, caso ocorresse alguma dúvida, deveria a Junta Julgadora ter procedido diligência para comprovação das operações em foco, o que não fez.

E, em reforço ao seu entendimento, afirma:

“Logo, não se pode legitimar que seja atribuído exclusivamente à RECORRENTE o ônus atinente à comprovação de que as operações em debate não se tratavam de exportações e, portanto, demandariam o recolhimento do ICMS, quando a própria Autoridade Fiscal, e até mesmo a Autoridade Julgadora, poderia ter procedido baixas em diligência, em atenção ao princípio da verdade material e em razão de ter se reconhecido, na própria decisão recorrida, a condição da RECORRENTE de exportadora, havendo, assim, dúvida em relação à natureza da operação sub judice.

Tanto é assim que admitir-se o contrário atentaria contra o próprio exercício ao direito do contraditório e da ampla defesa dos contribuintes, estabelecidos no artigo 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, eis que estar-se-ia transportando, de forma indevida, o ônus da prova que sempre coube à Administração, tendo em vista que o lançamento tributário, por representar atividade vinculada, tão somente pode ser realizado, ou mesmo mantido, quando de fato existente a subsunção do fato à norma tributária”.

Tratando da multa reclamada no Auto de Infração contesta o decidido pela Junta Julgadora da impossibilidade de efetuar o cancelamento por não ter competência constitucional para tanto, conforme expresso no artigo 167 do RPAF, afirmando que decisões de tribunais superiores têm decidido por cancelamento ou redução em julgados, assim como este próprio Conselho, como em julgamento do Auto de Infração n. 206918.0001/06-8 (Acórdão CJF nº 0434-12/08), como transcreveu:

“(...) Conquanto concorde com a conclusão a que chegou a nobre relatora acerca do item 11, do presente auto de infração, principalmente porque o CTN, em seu art. 111, impõe a interpretação literal de normas instituidoras de benefícios tributários, entendo que deve ser ressaltada a inegável boa-fé que pautou a conduta do contribuinte, a ensejar, inclusive, o afastamento da multa imposta, por critério de equidade, no momento oportuno. Da análise dos autos, constata-se que o contribuinte formulou consulta à Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração, questionando acerca do benefício do diferimento tratado nesse item da autuação (fls. 586/590). Em resposta aos questionamentos formulados, a referida Secretaria informou que todas as operações realizadas com as empresas mencionadas pela nobre relatora estão amparadas pelo benefício do diferimento (fls. 592/596). Não obstante a consulta tenha sido formulada posteriormente à autuação e direcionada a órgão desprovido de competência para tratar de assuntos tributários, entendo que ficou efetivamente comprovado que a conduta do contribuinte estava respaldada na orientação dada pelo próprio Estado, através de uma de suas secretarias. A responsabilidade tributária é objetiva, sabe-se bem; mas não é dado ao Estado estimular o contribuinte a adotar determinada conduta e depois, sem justificativa prévia, cobrar-lhe o cumprimento de conduta diversa, mediante o pagamento de tributo acrescido de todos os acréscimos moratórios previstos na legislação tributária. Assim agindo, o Estado não está realizando a moralidade constitucionalmente prevista (art. 37, caput); ao revés, fere tal primado frontalmente, em manifesto prejuízo para o contribuinte e, a meu ver, para o próprio interesse público, pois não se pode olvidar que este não se realiza apenas com a arrecadação de impostos, mas, principalmente, pela manutenção das indústrias e empresas comerciais estabelecidas, com todos os benefícios que elas proporcionam à sociedade – geração de emprego e renda, pacificação social etc. Enfim, vejo que a conduta do contribuinte pautou-se em orientação prestada pelo próprio Estado, o que evidencia a sua boa-fé e autoriza a adoção das medidas cabíveis inclusive no tocante à redução ou cancelamento da multa aplicada.”

(Destaques da RECORRENTE)

E diz: “Portanto, 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, em atenção, inclusive, ao quanto disciplinado pelo artigo 100, parágrafo único, do CTN, bem como à própria a segurança jurídica consagrada pelo artigo 5º, XXXVI, da CF, e, ainda, à proteção da “.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta:

DO PEDIDO

Diante do exposto, requer seja acolhida a presente Recurso Voluntário para que seja reformado o v. acórdão JJF n. 0088-03/21-VD ora recorrido, de forma a cancelar o Auto de Infração, subscrito sob o PTA de n. 2173590013/20-6, como medida de rigor, ou caso assim não entendam, que seja determinada a realização de diligência fiscal para a correta apuração dos fatos controversos.

Pautado para julgamento em sessão do dia 04.10.21, por proposta deste relator, foi o processo encaminhado em diligência à PGE/PROFIS, nos seguintes termos:

Considerando tratar o presente processo de cobrança do ICMS por erro de cálculo da parcela dilatada com base no benefício estabelecido pelo programa Desenvolve;

Considerando que a concessão do benefício está diretamente ligada o projeto de instalação ou ampliação da unidade produtiva que o requer;

Considerando que no projeto apresentado pela Recorrente constam como insumos base para a sua produção os itens relacionados na autuação;

Considerando que a regulamentação do benefício concedido pelo programa Desenvolve foi instituído pela Lei nº 7.980, de 12.12.2001, regulamentado pelo Decreto nº 8.205, de 03.04.2002;

Considerando que a operacionalização tributária do cálculo da parcela a ser diferida do tributo devido foi esclarecida pela Instrução Normativa nº 27/2009;

Considerando que a instrução acima referida indica quais as parcelas devem ser identificadas como DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado, e, CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Considerando que o item 2.2.20 da Instrução Normativa nº 27/2009, assim estabelece:

“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).”

Considerando a afirmativa da Recorrente que com base no item acima transcrito estariam passíveis de exclusão as aquisições de combustíveis enquadradas nos CFOP's 1.653 e 2.653;

Considerando que tal entendimento por parte da Recorrente tem por base consulta informal efetuada sobre sua planilha de cálculo que fez à Infaz onde está circunscrita, cujo consultado afirmou “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.”

Considerando as afirmativas do preposto autuante em sessão desta data ao descrever, por transcrição, a utilização dos combustíveis que a Recorrente afirma serem passíveis de exclusão, da impossibilidade de tal admissibilidade, conforme tabela abaixo:

Descrição	Utilização	
GAS NATURAL COMPRADO	Utilização no processo produtivo da operação com Forno de Cal e Caldeiras	. Fabricação e formação da folha . Combustível principal para utilização para a conversão carbonato de c
OLEO BIODIESEL B 550 PETROBRAS	Utilização de geradores no processo produtivo e pátio de madeira	. Combustível utilizado na geração de energia . Combustível utilizado nas gruas de celulose/papel.
OLEO COMBUSTIVEL 1A BTE PETROBRAS#	Idem ao Gas Natural (utilizado como substituição)	Idem ao Gas Natural (utilizado como substituição)

Considerando que tanto a Lei nº 7.890/2001, quanto o Decreto nº 8.205/2002 estabelecem que devem ser expurgados do cálculo da parcela dilatada as operações e prestações não vinculadas;

Considerando que o item 2.2.20 da IN 27/2009 não elenca os CFOP's indicados pela Recorrente dentro os créditos passíveis de exclusão:

Resolve esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade dos seus membros, encaminhar o presente processo em diligência à PGE/PROFIS, no sentido de se manifestar em relação ao que indica:

01 – A consulta efetuada pela Recorrente ao preposto da INFRAZ da sua jurisdição tem o condão de atender ao determinado pelo RPAF/BA no Capítulo I, do Título III?

02 – Em face do apresentado pela Recorrente em seu projeto que determinou a concessão do benefício fiscal, conforme Resolução nº 56/2016, é passível de exclusão para o cálculo da parcela incentivada do tributo a aquisição de combustíveis adquiridos através os CFOP's 1.653 e 2.653?

Atendido ao quanto acima requerido, retorno-se o processo a esta Câmara para a devid apreciação e julgamento.

Em atendimento ao solicitado na diligência acima transcrita, a PGE/PROFIS, através o Parecer no Processo PGE2021167270, datado de 30.03.2022, lavrado pelo ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, acolhido pela Procuradora Assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, em despacho do dia 06.04.22, apresentou as razões, que passo a discorrer.

Após tecer considerações a respeito do solicitado por esta Câmara e referenciar à autuação objeto do presente processo, comenta em relação ao pretendido pela Recorrente, e destaca os posicionamentos, deste e do autuante, para enfim apresentar:

“Trocando em miúdos, o cerne da questão se cinge à efetiva definição das operações vinculadas ou não ao projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve, segundo o quanto prescrito na Instrução Normativa 27/09, precisamente no seu 2.2.20 e, outrossim, sua correlação com os CFOP descritos na orientação normativa”.

Passa, então, o ilustre procurador, a abordar os questionamentos encaminhados por esta Câmara, afirmando relativo ao primeiro: “(...) parece-nos que a resposta dada pelo agente do Fisco Estadual fora do âmbito duma consulta formal, conforme previsão no art. 55 e segs do RPAF/BA, não tem o condão de vincular o contribuinte e, tampouco, a Administração Tributária, uma vez não presente os requisitos formais para formulação de dúvida pelo contribuinte”.

Abordando o segundo questionamento, o ilustre procurador, após fazer uma breve análise sobre o programa Desenvolve, transcreve o artigo 1º da Lei nº 7.980/01 e afirma que toda lógica da análise do benefício legal deve estar lastreada na finalidade do mesmo, inclusive a metodologia do seu cálculo, não podendo o mesmo ser dissociado do que estabelece a Instrução Normativa nº 27/09, da qual transcreve os itens 1 e 2, dando destaque ao enunciado no item 2.2.20, que assim define:

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 e 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização)

Diz que as orientações acima transcritas demonstram que as operações, saídas (DNVP) e entradas (CNPV), encaixam-se na segunda parte da equação matemática e, como tal, devem ser fator de dedução do SAM (saldo apurado mensal), sob pena de macular os lindes financeiros da benesse.

Destaca o contido no item 2.2.20, da IN 27/09 quando destaca que as operações são **para industrialização**, logicamente, todos os códigos de operações que não possuam vinculação com o processo fabril da empresa “devem ser emoldurados na equação matemática do DESENVOLVE como créditos, na hipótese de entradas, não vinculados ao projeto fabril aprovado (CNPV), não podendo serem retirados deste membro da equação”.

Complementa afirmando que a aquisição de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final (CFOP 1.653) que não seja direcionada ao processo fabril objeto do benefício, deve ser encartada como créditos não vinculados ao projeto, fazendo parte da equação matemática definida para apuração da parcela do tributo a dilatar.

Diz também que em ocorrendo enquadramento no Protocolo de Intenções de combustíveis como insumos, devem os mesmos ser enquadrado nos CFOP's 1.651 (Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente), enquadrando-se, pois, nas exceções do item 2.2.20 da IN 27/09, não devendo fazer parte da equação matemática como CNVP, mas, como parte do SAM (saldo apurado no mês).

CRÉDITOS NÃO VINCULADOS AO PROJETO:

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 e 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização)*

VOTO

A lide estabelecida no presente processo está vinculada à concessão de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia através o Programa Desenvolve e os condicionantes para sua obtenção e uso por parte dos pretendentes ao mesmo.

De início, torna-se necessário, diferenciar o que venha a ser “*incentivo fiscal*” e “*renúncia fiscal*”, muitas vezes identificados como se as mesmas coisas fossem, inclusive, nos enunciados que se encontram na sua divulgação.

Podemos afirmar que “**incentivos fiscais**”, também conhecidos como **benefícios fiscais**, são medidas que promovem a redução ou extinção da alíquota de determinados impostos a serem pagos, comumente oferecidos sob a forma de **redução** ou **isenção fiscal** - ou seja, pelo não recolhimento de certos impostos, ou parte deles, incidentes sobre as atividades beneficiadas.

Logo, em se tratando de incentivo fiscal o ente estatal, visando o incremento de atividades produtivas em seu âmbito territorial, oferece a investidores a possibilidade de produzir a custo tributário menor que o existente em outros Estados, donde se deriva maior rentabilidade, conquanto atendam a determinados condicionantes, geralmente maior empregabilidade nas regiões onde se instalem, efetivem ampliação de projetos já existentes ou mesmo sua modernização.

Como se observa o Estado oferece condições para situações antes inexistentes visando com isto desenvolver-se.

Em se tratando de “*renúncia fiscal*”, esta ocorre quando o Estado, visando a manutenção de atividades produtivas em seu território, consequentemente o índice de empregabilidade, reduz alíquotas de tributos ou mesmo estabelece isenções, portanto, estabelece um benefício fiscal por meio de sacrifício de sua própria arrecadação, logo, entende-se renúncia a algo que ele já possuía.

Os incentivos fiscais adentraram ao cotidiano tributário brasileiro já à época da instalação da República quando, estabelecida a que se logrou denominar de “República Café com Leite”, em que revezavam na presidência da república mineiros e paulistas, para eles e para o Rio de Janeiro, capital do país, eram direcionados os benefícios, em detrimento de outras regiões, em especial o Norte e o Nordeste, determinando um desenvolvimento desigual entre as regiões do país.

Esta política determinou que entre os anos 1950 e 1970 houvesse uma grande migração, notadamente de nordestinos, especialmente, para São Paulo. Estes migravam em busca de emprego e fugindo da fome, causada pela seca. Mas também pela falta de políticas públicas.

Buscando combater esta desigualdade é que foram criados programas desenvolvimentistas regionais que, além de buscar desenvolver estas regiões, visavam restringir o processo migratório das suas populações com destino às regiões Sul e Sudeste.

Nesta esteira, o Estado da Bahia, por meio da Lei nº 6.335, de 31.10.1991, criou o PROGRAMA DE PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DA BAHIA – PROBAHIA, regulamentada pelo Decreto nº 840, de 18.12.1991, inspiração para que, através a Lei nº 7.980, de 12.12.2001, fosse levado a efeito a criação do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03.04.2002, motivação para a autuação, do que derivou o presente processo.

Como enunciado em sua divulgação, o DESENVOLVE tem como características:

Finalidade: complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado, mediante fomento à instalação de novos empreendimentos industriais e a expansão, reativação ou

modernização de empreendimentos já instalados.

Segmentos beneficiados: todos os segmentos industriais e agroindustriais que não forem enquadrados em outros programas que possuem legislação específica.

Incentivos: desoneração do imposto estadual (ICMS) na aquisição de bens destinados ao ativo fixo nas seguintes hipóteses, conforme regra do Decreto:

- Nas operações de importação de bens do exterior;
- Nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
- Nas aquisições de bens em outro estado, relativamente ao diferencial de alíquotas;

A concessão dos benefícios por meio do DESENVOLVE, ao contrário do que deveria ser, torna-se bastante complexa e burocrática, inclusive para sua utilização, envolvendo legislação que leva a interpretações conflitantes e, muitas vezes, desestimula aqueles que pretendem obtê-la.

A operacionalização dos registros e apurações dos benefícios obtidos pelos contribuintes usuários é fonte de constantes litígios Fisco X Contribuinte e podemos considerar que essa situação pode se dar pela complexidade das regras e obrigações que devem ser seguidas conforme as normas destes programas, em especial o DESENVOLVE.

A lide alcançada por este processo centra-se no cálculo da parcela do ICMS a ser dilatada ao se aplicar a fórmula prevista para tanto e na conceituação do que venham a ser DÉBITOS E CRÉDITOS NÃO VINCULADOS AO PROJETO.

Conforme consta na indicação feita pelos autuantes, a Recorrente *“Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista +elo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve”*.

E relacionaram os produtos que a Recorrente excluiu do cálculo do incentivo fiscal, todos reconhecidos pela mesma como sendo Combustíveis utilizados em seu processo produtivo, porém sob o argumento de estarem enquadrados no item 2.2.20, da Instrução Normativa nº 27/2009, como sendo Créditos não vinculados ao Projeto, abaixo transcrita:

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 e 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização)

Para contextualização do que se discute, deve-se lembrar o que determina a Instrução Normativa nº 27/2009, em seu item 1:

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

Ao se habilitar ao benefício do Programa Desenvolve o contribuinte, inicialmente, apresenta um projeto devidamente estruturado e fundamentado onde expõe o que pretende, o quanto pretende, o que oferece em contrapartida, e nesta fundamentação, descreve os insumos a serem utilizados e a forma de utilização.

No projeto apresentado pela Recorrente, ao tratar dos insumos que utilizaria em seu projeto afirma que dentre eles encontra-se:

Energia

Utilizamos diversas fontes de energia. A principal delas, produzida no próprio processo de fabricação da celulose, é resultante da queima do licor negro na caldeira de recuperação. O vapor produzido nesta queima é empregado na geração de energia elétrica e em diversos outros usos em nosso processo produtivo. Uma segunda fonte de energia, também associada ao processo de produção, consiste na queima de resíduos florestais (cascas e galhos de eucalipto) em uma caldeira auxiliar, onde também podem ser utilizados gás natural e óleo combustível. Adicionalmente, utilizamos energia elétrica adquirida de geradoras locais para complementar nossas necessidades.

Em sentada de julgamento nesta Câmara de Julgamento Fiscal foi apresentado pelo preposto da Recorrente a utilização dos combustíveis objeto da presente autuação como abaixo:

Descrição	Utilização	
GAS NATURAL COMPRADO	Utilização no processo produtivo da operação com Forno de Cal e Caldeiras	. Fabricação e formação da folha . Combustível principal para utilização para a conversão carbonato de c
ÓLEO BIODIESEL B 550 PETROBRAS	Utilização de geradores no processo produtivo e pátio de madeira	. Combustível utilizado na geração . Combustível utilizado nas gruas de celulose/papel.
ÓLEO COMBUSTÍVEL 1A BTE PETROBRAS#	Idem ao Gas Natural (utilizado como substituição)	Idem ao Gas Natural (utilizado como substituição)

Laudo Técnico apresentado em anexo ao presente processo pela Recorrente vem corroborar a afirmativa acima onde a mesma, discorre sobre os itens constantes da autuação em comento, conforme listagem abaixo:

ANEXOS TÉCNICOS:

QUADRO PROGRAMA DE PRODUÇÃO

GLP a Granel	fl. 189
Gas Natural	fl. 192
Óleo Combustível (Caldeira)	fl. 201

QUADRO DE INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO

Energia	fl. 210
---------	---------

Diante da afirmativa da Recorrente de que os Combustíveis são utilizados em seu processo produtivo, o que ensejaria o direito ao crédito fiscal, contrariamente à que fossem utilizados como material de uso e consumo, não poderiam os mesmos ser enquadrados no rol dos CRÉDITOS NÃO VINCULADOS AO PROJETO.

Ao codificar as entradas de combustíveis em sua escrituração fiscal, por se tratar de insumos vinculados ao processo produtivo, não poderia a Recorrente classificá-los nos CFOP's 1.651 ou 2.651, conforme a origem, de acordo com a descrição contida no CONVÊNIO S/Nº, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1970, como abaixo apresentado:

1.650 - ENTRADAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

1.651 - Compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente

Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

1.652 - Compra de combustível ou lubrificante para comercialização

Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem comercializados.

1.653 - Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final

Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na produção rural, na prestação de serviços ou por usuário final.

1.657 - Retorno de remessa de combustível ou lubrificante para venda fora do estabelecimento.

Classificam-se neste código as entradas em retorno de combustível ou lubrificante remetidos para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos, e não comercializados

1.658 - Transferência de combustível e lubrificante para industrialização

Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem utilizados em processo de industrialização do próprio produto.

1.659 - Transferência de combustível e lubrificante para comercialização

Classificam-se neste código as entradas de combustíveis e lubrificantes recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem comercializados.

As aquisições dos combustíveis efetuadas pela Recorrente, conforme sua própria descrição, não se destinaram à industrialização deles próprios e sim para aplicação no seu processo produtivo, que não tem como objetivo a industrialização de combustíveis. O enquadramento correto seria através os CFOP's 1.101 ou 2.101, descritos como abaixo:

1.101 - Compra para industrialização ou produção rural

Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural

As definições acima estão contidas no Convênio ICMS S/N 1970, pelo qual a Recorrente deveria classificar as entradas dos insumos destinados ao seu processo industrial nos CFOP's 1.101 ou 2.101 e não no grupo 1.650, pois suas operações não podem ser nele enquadradas, e, não poderá a mesma beneficiar-se de um erro de classificação das suas operações para obter vantagens fiscais, como ocorreu.

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, e 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.

Desta forma, não se pode considerar que os 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*, possam ser considerados como não integrantes do processo produtivo da Recorrente.

Assim, com base nas provas acostadas ao processo pela própria Recorrente, no entendimento de que no processo de industrialização por ela apresentado e descrito os combustíveis são efetivamente componentes dos insumos utilizados na produção, convicto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela recorrente e julgo PROCEDENTE o Auto de Infração em apreço, mantendo inalterada a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 217359.0013/20-6, lavrado contra SUZANO S.A., devendo ser intimado o recorrente, 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, 21 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS