

**PROCESSO** - A. I. Nº 279196.0001/21-1  
**RECORRENTE** - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0073-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/11/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DAS PARCELAS SUJEITAS À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DA PARCELA NÃO DILATADA. Os Autuantes comprovaram que o gás natural é utilizado no processo produtivo do Autuado como combustível para fornecimento de calor na produção industrial, com geração de energia e vapor, agentes necessários à industrialização de pneus. Os créditos das respectivas entradas devem ser considerados como vinculados ao projeto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhido o pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em decorrência da decisão proferida pela 3ª JF ao julgar Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/12/2021, ciente em 27.12.21 no valor original de R\$2.873.829,87, pelo cometimento da seguinte infração:

#### **INFRAÇÃO 01 - 003.008.004**

*Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.*

Consta como complemento: *Em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod Rec 0806) foi subestimado, tendo recolhimento a menor que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, a aquisições de gás natural para industrialização e não para consumo final.*

Analisando o Auto de Infração em apreço, a defesa apresentada pela autuada, protocolada em 18.02.22, fls. 67 a 84 e a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 22.03.22, fls. 223 a 229, em sessão do dia 25.05.22, através o Acórdão JF nº 0073-03/22VD, fls. 235 a 247, assim decidiu a 3ª JF:

*Preliminarmente, o defendente suscitou nulidade sob o argumento de que no presente lançamento de ofício, a infração descrita pela fiscalização seria deficiente, tendo em vista que faltam elementos para se compreender com clareza a infração praticada. Disse que se encontra ausente no documento de lançamento fiscal, elementos que esclareçam de forma evidente a infração cometida, bem como legislação aplicável que fundamente o alegado pela Administração Tributária. Acrescentou que não há subsunção do fato à norma jurídica, como pressuposto do ilícito tributário. Alegou que no “Demonstrativo de Débito” anexo ao Auto de Infração, não há a clara discriminação, por exemplo, de qual/quais CFOPs, o Agente Fiscal efetivamente estornou dos “créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado”, fato que acarretou mais uma deficiência da exigência fiscal.*

*Ao examinar o Auto de Infração e seus anexos, verifico que não possui sustentação fática ou jurídica tais alegações. Constato que a acusação imputada ao autuado está descrita de forma clara e precisa. Os Autuantes cuidaram de detalhar a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar à fl. 1 dos*

autos. Em conformidade com o previsto no art. 39 do RPAF-BA/99, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar.

Observe que o Auto de Infração está acompanhado de planilhas impressas fls.04/57 – das quais o autuado recebeu cópia fls.61/62 –, que demonstram a apuração do imposto lançado e todos os dados envolvidos na auditoria fiscal, operação a operação, não havendo qualquer obscuridade. Além disso, os dispositivos dados como infringidos e a capitulação legal da multa estão corretamente indicados, fundamentando a exigência fiscal e auxiliando o entendimento da infração apurada.

Não se vislumbra nos autos qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido garantidos ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizado nos diversos aspectos abordados na impugnação.

Quanto à alegada falta de clareza, não merece acolhida, pois a descrição da conduta infratora não se limitou à expressão “Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve ...”, mas a autoridade fiscal teve o cuidado de adicionar textos explicativos que elucidam a conduta autuada. Assim, adicionou-se “em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido alculada equivocadamente o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final.

Esclarece o autuante, que houve a exclusão indevida dos valores relativos às aquisições de gás natural (CFOP 1.653) dos créditos vinculados ao projeto. Ademais, às folhas 03/32, o cálculo do tributo devido se encontra detalhado, com a indicação de todas as parcelas que foram consideradas para apuração do quantum devido. Assim, não tem sentido alegar-se que “não foi dito qual CFOP foi estornado”.

Sobre o enquadramento legal, os Autuantes além de apontarem os arts. 37 e 38, da Lei nº 7.014/96 como violados, se reporta à legislação do Programa Desenvolve, registrando os artigos 2º e 3º do decreto 8.205/2002. Não se pode, ainda assim, anular o lançamento por indicação genérica, quando a descrição dos fatos torne evidente o enquadramento legal, conforme art. 19 do RPAF/99.

Sendo assim, afasto as nulidades suscitadas direta ou indiretamente pelo defendente, visto que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao pedido para realização de diligência ou perícia técnica, fica indeferido, nos termos do inciso I e II, do art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. No presente caso, o deslinde da questão independe de conhecimento técnico especializado, e a entendendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Portanto, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de diligência/perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

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, prevista pelo Programa DESENVOLVE, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.

Consta que em virtude da parcela sujeita à dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod. Receita 0806) foi subestimado tendo recolhimento menor que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte, diz respeito a aquisições de gás natural para industrialização e não para consumo final.

O defendente contestou o lançamento, alegando que as aquisições de gás natural se classificam como “créditos não vinculados ao Programa DESENVOLVE”. Argumenta que a própria Instrução Normativa SAT nº 27/2009 orienta nesse sentido, apontando que tais créditos devem ser tratados como parcelas não vinculadas ao Programa (CNVP).

O cerne da questão consiste, portanto, em se decidir sobre o correto tratamento a ser dispensado aos créditos de ICMS decorrentes do imposto pago nas aquisições de gás natural.

Analisando as peças processuais, observo que o defendente desenvolve atividade de manufatura de pneumáticos e de câmaras de ar, conforme declara em sua defesa. Para tanto, adquire gás natural, que é utilizado como insumo na planta industrial. O Sujeito Passivo classifica essas aquisições no CFOP 1.653 (Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final), apropriando-se do crédito correspondente ao tributo destacado nos documentos fiscais de entrada.

O Autuado invoca a Instrução Normativa SAT 27/2009, afirmando haver previsão expressa no sentido de que o procedimento por ela adotado estava correto. Transcreve o texto do item “2.2.20” em apoio aos seus argumentos, conforme reproduz:

“2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes

operações:

...

2.2.20. Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes 1.650 e 2.650, exceto as classificadas nos subitens 1.651, 2.651 (compra de combustível ou lubrificante para industrialização subsequente) e 1.658, 2.658 (transferência de combustível e lubrificante para industrialização);

..."

Analisando o dispositivo acima reproduzido, observa-se que não há no texto da IN referência expressa ao CFOP 1.653, mas à posição mais genérica "1.650" e "2.650". Assim, raciocinou o Contribuinte que tal norma legitimaria a sua conduta. Olvidou-se, todavia, do fato de que somente podem ser tratados como crédito não vinculado, aquelas aquisições de insumos não vinculados ao seu processo produtivo de implantação ou de expansão, conforme se lê no subitem 2.2.16, abaixo reproduzido:

"2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

...

2.2.16. Compra de insumo não vinculado ao projeto aprovado;

..."

Ora, o gás natural adquirido se presta à utilização na planta industrial, conforme se encontra provado nos autos. Dessa forma, não cabe querer tratá-lo como "não vinculado ao projeto aprovado", em contrariedade à toda a sistemática do benefício fiscal em exame.

Por conseguinte, os créditos das entradas em comento não devem ser considerados para a apuração do saldo devedor passível de incentivo (SDPI), sob pena de majorá-lo, minorando, consequentemente, o saldo devedor não passível de incentivo.

O essencial para se determinar se o crédito vai ou não fazer parte da apuração do SDPI é a sua efetiva vinculação ao projeto aprovado, e não o CFOP no qual foi classificada a operação de entrada.

De acordo com o que registraram os auditores ao prestar a informação fiscal, devido ao método aplicado pelo contribuinte, houve recolhimento a menor da fração não sujeita à dilação de prazo (não incentivada).

O defendente afirmou que para se chegar ao montante de eventual efeito financeiro postergatório do pagamento parcelado, deve-se ter em mente que em determinados períodos, quitou o saldo parcelado de maneira antecipada, conforme art. 7º da Lei nº 7.980/01, portanto, teve direito à redução prevista de 90% no saldo da parcela paga. Este fato não teria sido levado em consideração pela Fiscalização, e deve ser objeto de confirmação a ser exaurida na análise dos documentos fiscais, por meio da realização de diligências no âmbito do presente processo.

Observe, da análise dos demonstrativos que servem de base à autuação, principalmente no levantamento sintético, que ao contrário das alegações defensivas, os valores recolhidos antecipadamente ou não, foram devidamente observados na apuração dos totais devidos na imputação fiscal.

Assim, acolho as conclusões dos Autuantes, pois entendo que agiram acertadamente na presente autuação, encontrando-se caracterizada a infração.

Oportuno registrar precedentes deste CONSEF, a respeito dessa matéria, conforme Acórdão CJP nº 0123-11/19, JJP nº 0056-06/18, JJP nº 0013-02/20 e CJP nº 0130-11/20-VD.

O defendente alegou ainda que a multa aplicada seria indevida. Disse que no presente processo não há que se falar em inadimplência, em relação ao imposto em si. Logo, se não há imposto a pagar em relação à obrigação principal, também não há multa por seu descumprimento.

Anota que as referidas penalidades só seriam aplicáveis na hipótese de sua comprovada ação, no sentido de se valer de artifícios inidôneos, com o objetivo único e exclusivo de fraudar a Administração Pública, o que no caso não ocorreu, pois a infração que lhe foi imputada não subsiste. Portanto, a multa não merece prosperar, pois lhe falta requisito essencial de existência e validade. Entretanto, se porventura não forem acolhidos os argumentos ora suscitados, requereu cancelamento ou redução da multa aplicada, por considerá-la desproporcional, abusiva e confiscatória.

Afasto toda discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I, do artigo 167 do RPAF/99, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Além disso, a multa aplicada está prevista no art. 42, "f" da Lei nº 7.014/96. Quanto ao pedido de redução da multa, observo que este Colegiado não possui competência para reduzir multas aplicadas em função de descumprimento de obrigação tributária.

Ante às razões retro mencionadas, e analisando os elementos que compõem o presente PAF, declaro subsistente a infração, visto que restou comprovado o cometimento da irregularidade apurada.

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Ciente da decisão transcrita, inconformada e dentro do prazo que lhe confere o RPAF/BA, a Recorrente, juridicamente assistida por Dr. Fábio Almeida Garcia, OAB/SP nº 237.078, protocolou no dia 22.07.22, Recurso Voluntário, fls. 257 a 278, buscando a desconstituição da autuação, nos termos que a seguir analiso.

De início a Recorrente diz estar a sua peça recursiva amparada pelo dispõem os arts. 146, inciso I, “b” e 147, II, “a”, ambos da Lei nº 3.956/81 (*Código Tributário do Estado da Bahia*) e nos arts. 169, inciso I, “b” e 171, ambos do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), pelo que requer sua recepção e acolhimento.

Na apresentação das RAZÕES DE RECURSO VOLUNTÁRIO apresenta DOS FATOS onde descreve sua atividade industrial, o motivo apontado pelos autuantes para lavratura do Auto de Infração em lide, que considera ilegítima por não haver atendido ao que dispõe a Instrução Normativa-SAT nº 27/99, que trata da forma como proceder os cálculo para apuração dos valores a recolher pelos beneficiados, como ela, do programa DESENVOLVE, insurgindo-se contra a decisão proferida pela Junta Julgadora, cuja Resolução do Acórdão reproduz.

Trata a Recorrente DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO, destacando, inicialmente, DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Vícios no Lançamento Tributário.

Destaca do voto condutor proferido pelo julgador de Primeira Instância o trecho abaixo transcrito:

*Quanto à alegada falta de clareza, não merece acolhida, pois a descrição da conduta infratora não se limitou à expressão “Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve ...”, mas a autoridade fiscal teve o cuidado de adicionar textos explicativos que elucidam a conduta autuada. Assim, adicionou-se “em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido alculada equivocadamente o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final.*

*Esclarece o autuante, que houve a exclusão indevida dos valores relativos às aquisições de gás natural (CFOP 1.653) dos créditos vinculados ao projeto. Ademais, às folhas 03/32, o cálculo do tributo devido se encontra detalhado, com a indicação de todas as parcelas que foram consideradas para apuração do quantum devido. Assim, não tem sentido alegar-se que “não foi dito qual CFOP foi estornado”.*

*(...)*

*Sendo assim, afastou as nulidades suscitadas direta ou indiretamente pelo defendente, visto que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

Afirma que o julgador não afastou a nulidade “*que deve conter todas as informações e requisitos necessários à franquear a ampla defesa do autuado, tais como, a descrição detalhada e precisa da suposta infração cometida e sua respectiva penalidade*”, afirmando faltar clareza à identificação da infração o que implica em cerceamento à sua defesa e ao contraditório.

Diz a Recorrente ser deficiente a descrição da infração que lhe é imputada, transcrevendo seu enunciado, do qual se pode entender que haveria a mesma “reduzido” o valor do ICMS a recolher ao excluir da base de cálculo valores referentes a aquisições que foram consideradas pelo autuante como não passíveis de tal procedimento, pelo fato de representarem insumos utilizados no seu processo fabril.

Diz a Recorrente que a autuação não deixa claro quais CFOP’s estariam sendo utilizados para exclusão do cálculo, limitando-se a uma informação genérica onde diz que estornou **créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado**, quando a legislação é específica ao informar quais estariam sujeitos ao estorno, o que demonstra a fragilidade da exigência fiscal.

Acresce que não foi indicada qual forma de cálculo deveria ser observada no caso e que, contraditoriamente, a Junta Julgadora afirma que “*nas regras da IN/SAT 27/2009, não há referência expressa ao CFOP 1.653, mas sim uma disposição considerada mais genérica, sendo estas a 1.650 e 2.650*”, destacando trecho do voto condutor, abaixo transcrito:

*“Ora, o gás natural adquirido se presta à utilização na planta industrial, conforme se encontra provado nos autos. Dessa forma, não cabe querer tratá-lo como “não vinculado ao projeto aprovado”, em contrariedade à toda a sistemática do benefício fiscal em exame.*

*Por conseguinte, os créditos das entradas em comento não devem ser considerados para a apuração do saldo devedor passível de incentivo (SDPI), sob pena de majorá-lo, minorando, consequentemente, o saldo devedor não passível de incentivo.*

*O essencial para se determinar se o crédito vai ou não fazer parte da apuração do SDPI é a sua efetiva vinculação ao projeto aprovado, e não o CFOP no qual foi classificada a operação de entrada.*

*De acordo com o que registraram os auditores ao prestar a informação fiscal, devido ao método aplicado pelo contribuinte, houve recolhimento a menor da fração não sujeita à dilação de prazo (não incentivada)”.*

Afirma que o entendimento da Junta Julgadora é de todo contraditório e desprovido de lógica ao se considerar que a Instrução Normativa nº 27/99, traz em seu ordenamento, claramente, quais CFOP's devem ser considerados, o que demonstra a dissonância entre os que afirmam os autuantes e o que consta na decisão de piso, diante do que questiona: ***“Diante dessa confusão na identificação da suposta infração, surge o seguinte questionamento: o ilícito tributário que é imputado à RECORRENTE decorre (i) do fato de ter apurado Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, conforme a norma de regência (declarando-se devedora de montante superior aquele indicado pela autoridade fiscal)? Ou, (ii) de mera discricionariedade que, em detrimento da norma, pretende antecipar o recolhimento do ICMS que ela mesma concedeu dilação de prazo”?***

Diante da inexistência de respostas ao questionamento apresentado, afirma, entende-se como nula a autuação, nos termos do que especifica o artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, ainda mais, diante da afirmativa do relator do processo que a Instrução Normativa não teria *“força de obrigar os particulares a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja”*.

Destaca que ao editar a referida Instrução Normativa a SEFAZ a direcionou ao “contribuinte”, conforme indicado no seu item 1, que transcreve, considerando que o Auto de Infração foi lavrado sem suporte legal e, da forma como o foi, vai de encontro aos direitos constitucionais expresso nos artigos 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, o que impõe o reconhecimento da sua nulidade.

Em sequência, a Recorrente trata da APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR PASSÍVEL DE INCENTIVO, destacando que, na execução do cálculo da parcela incentivada, deve-se ter em mente a interpretação literal do que dispõe a Instrução Normativa, destacando o que está contido no item 2.2.20, onde se pode ver que o gás natural, identificada sua aquisição pelo CFOP 1.653, não deve ser incluído no SDPI, destacando, novamente trecho já citado do acórdão prolatado pela Junta Julgadora,

Tece em seguida considerações sobre o que dispõe a habilitação que lhe foi conferida por meio da Resolução Desenvolve nº 52/2004, renovada por meio da Resolução Desenvolve nº 153/2011, reapresenta os itens constantes da Resolução nº 27/99, bem como a forma para o cálculo da parcela incentivada, sistemática não seguida pelos autuantes, repetindo o entendimento de incongruência na decisão da Junta Julgadora, ao reconhecer que os valores constantes do CFOP 1.653 não devem fazer parte das exclusões, quando considera que o “gás natural” deve ser considerado como tal, por fazer parte dos insumos utilizados em seu processo produtivo.

Repisa o entendimento de nulidade da autuação, por erro na sua identificação e na forma de cálculo utilizada, ao considerar erroneamente o enquadramento das operações classificadas no CFOP 1.653, o que levou à apuração de valores que “deveriam ser recolhidos”, quando, de forma alguma, tem procedência tal posicionamento, e apresenta demonstrativo de cálculo referente aos fatos geradores do mês de janeiro de 2019, apurado pelos autuantes, que, afirma, vai de encontro ao que está determinado pela Instrução Normativa nº 27/99, cujo item 2.2 e seguintes, transcreve.

Reafirma que o CFOP 1.653, adotado para registro das aquisições de gás natural, consta, implicitamente, na relação daqueles “não vinculados ao projeto aprovado”, sendo ilegal e

irregular qualquer interpretação diferente, como a apresentada pelos autuantes, acatada pela Junta Julgadora, ainda mais por se considerar que, tanto os autuantes como os julgadores, não possuem conhecimento para fazer a interpretação do que a norma determina.

Transcreve trecho do que estabelece a Instrução Normativa em comento, reafirmando haver utilizado corretamente o que nela está disposto, e, mais uma vez, diz não proceder o entendimento tido pelos autuantes.

Apresenta o resumo dos valores apurados pelos autuantes, referente ao exercício de 2019, onde a “diferença” encontrada refere-se justamente ao errôneo entendimento do que está determinado na Instrução Normativa nº 27/99, e afirma: *“Contudo, conforme demonstrado, a RECORRENTE respeitou, ipso facto, o disposto na IN/SAT nº 27/2009, até mesmo porque, por se tratar de norma que implica benefício fiscal, sua interpretação não poderia deixar de ser “literal”, nos exatos termos do artigo 111, do CTN, não cabendo aumentar ou minimizar seu alcance por mera discricionariedade e conveniência da Administração Pública, em prejuízo a segurança jurídica”*.

Diz que a jurisprudência, tanto deste Conselho, como do STJ lhe ampara em seu entendimento, transcrevendo julgados, a exemplo do Acórdão JJF nº 0033-03/09, Acórdão CJF nº 0247-11/09 e Resp nº 1.530.005/DF, afirmando, mais ainda, que este Conselho reconheceu o entendimento que tem a Recorrente em julgado sobre tema similar, de que transcreve trecho.

Afirma que não ensejou, seja por dolo, fraude ou simulação, motivo para que o benefício a que faz jus seja afastado, como pretendido no processo em lide, e considerando a ilegalidade da autuação destaca: *“Nesse sentido, crível a ilegalidade da acusação fiscal, bem assim do v. acórdão recorrido, uma vez que os expurgos dos créditos tomados nas aquisições/entradas do CFOP 1653 (gás natural) foram realizados conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/2009, que considera essas operações como não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE”*.

E complementa: *“Portanto, sob qualquer ponto que se analise o Auto de Infração, falta-lhe motivo para subsistir, pois é NULO DE PLENO DIREITO por não deixar clara a motivação e fundamentação para sua lavratura, e ainda, no mérito, tendo em vista o correto procedimento adotado pela RECORRENTE, vez que de acordo com a norma de regência IN/SAT nº 27/2009, estão presentes os fatores e elementos que ensejam o INTEGRAL CANCELAMENTO da exigência fiscal, evidenciando a necessidade de reforma do v. acórdão ora recorrido”*.

Sequenciando, a Recorrente, trata DA INAPLICABILIDADE DA MULTA – Especificidades do caso concreto – art. 112 do CTN/Razoabilidade e Proporcionalidade.

Reapresenta seu entendimento relativo à multa imposta na autuação, 60%, transcrevendo trecho da sua defesa inicial, quando se refere à inconstitucionalidade do dispositivo legal utilizado para sua capitulação, e, ainda mais, que não ocorreu, à luz do que estabelece a Instrução Normativa nº 27/99, inadimplência de sua parte, considerando-se ainda que o texto legal que fala da motivação do auto leva a interpretações várias e muitas vezes divergentes, requer o seu afastamento, destacando que, nos termos do artigo 100, do CTN, a Instrução Normativa nº 27/99, por se tratar de norma complementar, não obriga ao contribuinte e sim, tão somente, aos prepostos fiscalizadores.

Apresenta julgados do STJ e diz que, muito embora não seja facultado a este Conselho apreciar inconstitucionalidade de normas emanadas dos poderes superiores, a multa pretendida não pode ser considerada, ainda mais que ocorreu ilegalidade na apuração do quanto lhe foi cominado, abordando também, a confiscatoriedade do percentual definido na autuação, conforme já decidido por tribunais superiores.

E, transcreve julgados do STJ e do STF que lhe dão amparo em suas pretensões, apresentando ainda o entendimento que se deve ter, ante o que estabelece o artigo 112 do CTN, afirmando: *“E quanto a aplicação do art. 112, do CTN, que sequer foi analisada pelo v. acórdão recorrido,*

*ainda que houvesse procedência aos trabalhos fiscais, o que se admite por mero argumento, tal conclusão decorre de interpretação singular da IN-SAT nº 27/2009 e que, na pior das hipóteses, deve levar em conta as prescrições do art. 112, I, do CTN, para o qual, havendo dúvidas quanto a aplicação do normativo em tela, eventuais imputações/penalidades devem ser aplicadas da maneira mais favorável ao contribuinte, justamente por estar vinculada à natureza/circunstância dos fatos que ensejaram a autuação, aos quais, no mínimo, faltaria a clareza devida”.*

Diz que a ação da autoridade administrativa deve, conforme disposto no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, prezar pelos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, pelo que, em ocorrendo a manutenção da autuação, a multa deve ser reduzida a patamares condizentes com a razoabilidade e a proporcionalidade.

Encerrando, a Recorrente apresenta:

#### DOS PEDIDOS

*Ante o exposto, a RECORRENTE pede e espera que seja recebido, processado e INTEGRALMENTE PROVIDO o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, reformando-se o v. acórdão recorrido, para o fim de:*

- a) Preliminarmente, ANULAR o Auto de Infração nº 279196.0001/21-1, tendo em vista que o lançamento foi efetuado **sem observância das regras que regem os atos administrativos**, violando assim diversos dispositivos legais e constitucionais, dentre eles os contidos nos arts. 5º, inciso II; 37 e 150, inciso I, da CF/88, bem como nos arts. 97 e 142, do CTN.*
- b) No mérito, CANCELAR o Auto de Infração nº 279196.0001/21-1, considerando os argumentos e elementos comprobatórios, os quais demonstram que **os expurgos dos créditos tomados nas aquisições/entradas do CFOP 1.653 (combustível – gás natural) foram realizados conforme expressamente determinado na IN-SAT nº 27/09**, a qual considera essas operações como créditos não vinculados ao projeto aprovado no DESENVOLVE;*
- c) por mero argumento, na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, a RECORRENTE ainda requer a REDUÇÃO DO PERCENTUAL APLICADO A TÍTULO DE MULTA, para patamares que observem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme art. 112, do CTN e de acordo com o que prevê a CF/88 e a jurisprudência do STF e STJ.*

#### VOTO

O motivo da lide encetada no presente processo está definido no enunciado da infração 01, como a seguir transcrito: *Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve.*

Consta ainda como informação complementar: *Em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (Cod Rec 0806) foi subestimado, tendo recolhimento a menor que o devido. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, a aquisições de gás natural para industrialização e não para consumo final.*

Inicialmente, devo analisar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, com base no entendimento de que a infração tem sua motivação indefinida e que falta sustentação legal para o que se pretende.

Ao analisar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, a Junta Julgadora, com base nos princípios legais que regem tal instituto, emitiu pronunciamento e julgamento, com o qual comungo em seu inteiro teor e abaixo reproduzo:

*Preliminarmente, o defendente suscitou nulidade sob o argumento de que no presente lançamento de ofício, a infração descrita pela fiscalização seria deficiente, tendo em vista que faltam elementos para se compreender com clareza a infração praticada. Disse que se encontra ausente no documento de lançamento fiscal, elementos que esclareçam de forma evidente a infração cometida, bem como legislação aplicável que fundamente o alegado pela Administração Tributária. Acrescentou que não há subsunção do fato à norma jurídica, como pressuposto do ilícito tributário. Alegou que no “Demonstrativo de Débito” anexo ao Auto de Infração, não há a clara discriminação, por exemplo, de qual/quais CFOPs, o Agente Fiscal efetivamente estornou dos “créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado”, fato que acarretou mais uma deficiência da exigência fiscal.*

*Ao examinar o Auto de Infração e seus anexos, verifico que não possui sustentação fática ou jurídica tais alegações. Constatado que a acusação imputada ao autuado está descrita de forma clara e precisa. Os Autuantes cuidaram de detalhar a acusação e a forma de apuração do imposto, conforme se pode observar à fl. 1 dos autos. Em conformidade com o previsto no art. 39 do RPAF-BA/99, o Auto de Infração contém todos os elementos previstos nos incisos desse citado dispositivo regulamentar.*

*Observo que o Auto de Infração está acompanhado de planilhas impressas fls.04/57 – das quais o autuado recebeu cópia fls.61/62 –, que demonstram a apuração do imposto lançado e todos os dados envolvidos na auditoria fiscal, operação a operação, não havendo qualquer obscuridade. Além disso, os dispositivos dados como infringidos e a capitulação legal da multa estão corretamente indicados, fundamentando a exigência fiscal e auxiliando o entendimento da infração apurada.*

*Não se vislumbra nos autos qualquer violação ao princípio da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido garantidos ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório, o que está visivelmente caracterizado nos diversos aspectos abordados na impugnação.*

*Quanto à alegada falta de clareza, não merece acolhida, pois a descrição da conduta infratora não se limitou à expressão “Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação das parcelas sujeitas à dilação de prazo prevista no Programa Desenvolve ...”, mas a autoridade fiscal teve o cuidado de adicionar textos explicativos que elucidam a conduta autuada. Assim, adicionou-se “em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido alculada equivocadamente o ICMS não incentivado (Cod. Rec. 0806) foi subestimado. O CFOP 1653 lançado pelo contribuinte diz respeito, em verdade, às aquisições de gás natural para industrialização e não consumo final.*

*Esclarece o autuante, que houve a exclusão indevida dos valores relativos às aquisições de gás natural (CFOP 1.653) dos créditos vinculados ao projeto. Ademais, às folhas 03/32, o cálculo do tributo devido se encontra detalhado, com a indicação de todas as parcelas que foram consideradas para apuração do quantum devido. Assim, não tem sentido alegar-se que “não foi dito qual CFOP foi estornado”.*

*Sobre o enquadramento legal, os Autuantes além de apontarem os arts. 37 e 38, da Lei nº 7.014/96 como violados, se reporta à legislação do Programa Desenvolve, registrando os artigos 2º e 3º do decreto 8.205/2002. Não se pode, ainda assim, anular o lançamento por indicação genérica, quando a descrição dos fatos torne evidente o enquadramento legal, conforme art. 19 do RPAF/99.*

*Sendo assim, afastas as nulidades suscitadas direta ou indiretamente pelo defendente, visto que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

Afastada a preliminar de nulidade suscitada, adentro ao mérito da questão.

O questionamento feito pela Recorrente gira em torno do enquadramento que deve ser dado às aquisições do produto “gás natural”, que a mesma adquire para utilização em seu processo de industrialização, conforme constatado nos autos do processo, e pela mesma confirmado, tendo as entradas de tal produto sido escrituradas com o CFOP 1.653, identificação de “combustíveis”.

Em se tratando do fato de a Recorrente exercer atividade beneficiada com as vantagens estabelecidas pela Lei nº 7.980, de 12.12.2001, analiso a presente lide à luz do que esta Lei estabelece, e em seu artigo 1º assim se encontra:

*“Art. 1º - Fica instituído o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado”.*

O que foi determinado pela Lei nº 7.980/2001 teve sua regulamentação definida por meio do Decreto nº 8.205/2002, onde estabelecem os condicionantes para enquadramento das empresas que assim desejem, o que está destacado pelos autuantes e pela Junta Julgadora, do que não discorda a Recorrente.

Buscando definir, formalmente, como procederem os contribuintes beneficiários do DESENVOLVE na apuração dos valores a recolher a título de atividade incentivada e não incentivada foi editada a Instrução Normativa nº 27, de 12.02.2009, que 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.*

A sistemática de cálculo está definida no item 2 da referida Instrução Normativa, como abaixo apresentado:

*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.*

Implícito está que na forma de cálculo temos, em realidade, uma dupla apuração do tributo a ser recolhido, o tributo incentivado e o não incentivado, sendo a lide no presente processo vinculado ao que venha a compor o CNPV.

No subitem 2.1 a Instrução Normativa identifica quais são as operações que compõem os DNVP – Débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

Já as operações que a Instrução Normativa identifica como de créditos não vinculados estão listados no subitem 2.2, de onde vem o cerne da presente lide, tendo o autuante e a Junta Julgadora não considerado como crédito não vinculado o correspondente às aquisições de gás natural, classificadas no CFOP – 1.653, ao passo que a Recorrente as considera como tais.

O CFOP 1.653 é assim identificado:

*CFOP 1653 - 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 prestação de serviços ou por usuário final.*

Nas operações identificadas como créditos não vinculados ao projeto industrial, a alínea 2.2.20 lista: 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);*

Informa e confessa a Recorrente fazer utilização do “gás natural” em seu processo produtivo, como insumo, portanto fazendo parte dos seus custos industriais, não fazendo “comercialização” do mesmo, nem indicando seja utilizado em atividades administrativas, insurgindo-se contra a disposição constante na Instrução Normativa nº 27/2009, por não fazer constar o CFOP 1.653 entre as exceções e que considera como englobado pelo que estabelece o item 2.2.20.

É de se notar que o CFOP 1.653, claramente, identifica a aquisição de combustíveis “**por consumidor ou usuário final**”, o que não ocorre no caso que ora se analisa e julga.

A Recorrente, erroneamente, codificou quando das entradas do produto “gás natural”, as operações como sendo destinadas ao consumo, quando, na realidade, deveria classificá-la com o CFOP 1.101, assim identificado:

*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.*

Como se vê, não se pode, sob pena de infringir as legislações fiscal e contábil, de forma alguma, enquadrar o produto destinado à formação do produto objeto de industrialização pela Recorrente, como se material de uso e consumo fosse, o que, caso assim se acatasse, ensejaria alteração na apuração dos custos industriais e até no resultado operacional da empresa, pois os estoques constantes no encerramento do exercício teriam que ser levados à conta de Despesas,

determinando, desta forma, a ocorrência de apuração a menor deste resultado.

Assim, desproposita seria acatar o enquadramento de um produto, comprovadamente, utilizado na produção industrial como se destinado ao uso ou consumo fosse, ainda mais em se tratando da apuração de benefícios fiscais que, no caso presente, ensejaria um recolhimento a menor no ICMS devido pela “operação não vinculada ao projeto”.

Desta forma, no meu entender, a insurgência da Recorrente não tem procedência.

Tratando do seu peticionamento quanto à multa imposta, com base no que estabelece a Lei nº 7.014/96, inciso II, alínea “f”, tem a mesmo suporte legal e a sua inconstitucionalidade, conforme disposto no RPAF/BAHIA, artigo 167, inciso I, não é de competência deste Conselho de Fazenda, assim como sua redução não pode ser analisada ou concedida, por não se tratar de obrigação acessória.

Desta forma, diante do que analisei e do que está contido na legislação pertinente, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgou PROCEDENTE o Auto de Infração em comento, 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 **279196.0001/21-1**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.873.829,87**, 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, 03 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS