

A. I. Nº - 269200.0005/21-6
AUTUADO - CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/04/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0046-04/22-VD

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA INCENTIVADA. RECOLHIMENTO A MENOS. Vejo que não se aplica qualquer interpretação tautológica da Lei, ou seja, de que a Lei se auto explica, como deixa entender o agente Fiscal Autuante, no caso dos autos que diz respeito a incentivo fiscal; mas sim, uma interpretação restritiva e concessiva de norma geral, independentemente de que seja uma norma legal ou infra legal, no caso em tela, a IN 27/2009, editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do ICMS mensal, nos termos do Programa Desenvolve, onde é taxativa em apontar que os créditos decorrentes das entradas de combustíveis derivados ou não de petróleo, e lubrificantes abarcados pelos subgrupos dos grupos de CFOP 1.650 e 2.650, devem ser considerados como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado incentivado, como assim procedeu o sujeito passivo no período abarcado pelo Auto de Infração em análise. Considerando corretos os demais ajustes efetuados pelo agente Fiscal Autuante, na apuração do imposto incentivado, vez que não há qualquer arguição pelo sujeito passivo de equívoco cometido pela Fiscalização. Infração subsistente parcialmente. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2021, objetiva exigir débito no valor de R\$ 1.951.048,24, inerente ao ano de 2020, conforme demonstrativos que são parte integrante do CD/Mídia de fl. 05 dos autos, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 01 – 003.008.004: Recolheu a menor 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 no ano de 2020, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 05 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$1.951.048,24, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 4º e 18 do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos, como informações complementares, que o Contribuinte recolheu a menor o ICMS normal em todos os períodos de apuração, relativos ao exercício de 2020, conforme disposto nos demonstrativos ANEXO_02_A_Calculo_Desenvolve_012020 a ANEXO_02-L_Calculo_Desenvolve_122020, em anexo, gravados em mídia CD. Tais demonstrativos partiram das memórias de cálculo da parcela incentivada do ICMS, nos termos do Programa DESENVOLVE, tendo sido apurado um valor maior que o permitido pela legislação tributária, acarretando um

recolhimento a menor do imposto. Os erros apurados foram destacados em vermelho (fonte), e explicados ao lado da linha onde ocorreram, sendo que o **principal motivo foi a exclusão como crédito não incentivado da base de cálculo do imposto a postergar das operações de aquisição de gás natural combustível**, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais.

O autuado, através do seu patrono devidamente constituído, apresenta suas razões de defesa às fls. 10 a 25, que a seguir passo a descrever:

CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no CNPJ sob nº. 15.350.602/0001-46 e IE nº 100.852.202 (Doc. 01), com endereço na Rodovia BR 101, KM 114, s/n, Bairro Narandiba, CEP: 48.107-000, Alagoinhas/BA, vem, por seu procurador infra-assinado (Doc. 02), não se conformando com o auto de infração acima referido, apresentar impugnação nos termos a seguir:

I. DOS FATOS

Diz que é empresa de grande porte nacional, e se dedica precipuamente a fabricação e comércio atacadista de bebidas, dentre as quais se destaca a fabricação e o comércio de cerveja (Doc. 03), e, para a consecução de suas atividades, adquire gás natural que utiliza como combustível para maquinário vinculado ao seu processo produtivo, mas que não se incorpora ao seu produto final.

No ano de 2012, buscando expandir seus negócios, bem como contribuir com o desenvolvimento da região Nordeste do país, a Impugnante contatou o Estado da Bahia, com o qual firmou protocolo de intenções, que previa pelo lado da Impugnante investimento vultuoso para a construção de uma fábrica de bebidas no município de Alagoinhas, além da construção de revendas ao redor do território baiano; e por parte do Estado da Bahia, em contrapartida, credenciamento da Impugnante no programa Desenvolve, previsto pelo Decreto Estadual nº 8.205/2002, que traz a previsão de regime fiscal diferenciado.

Dessa maneira, a Impugnante cumpriu com sua parte do acordado e investiu de forma sólida no Estado da Bahia, sendo, em contrapartida, credenciada no programa Desenvolve por meio da Resolução 105/2012, que reproduz na sua peça impugnatória.

Registra que na Resolução que foi conferido a impugnante o benefício de dilação para pagamento de parte de seu ICMS Próprio.

Nesse ponto, e apesar de toda a lisura com que realiza suas atividades e aplica os benefícios do programa Desenvolve, do qual faz jus conforme acordo firmado com o Estado da Bahia, diz que foi autuada por supostamente errar no valor da parcela sobre a qual se aplica a dilação de prazo prevista pelo programa Desenvolve.

Tal erro teria ocorrido pois supostamente incluiu de forma indevida os créditos vinculados à aquisição de gás natural, suposto insumo do processo produtivo, na determinação da base de cálculo do imposto.

Pela suposta prática irregular, aduz que o Agente Fiscal autuante acusa a Impugnante de ferir os artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96, e 2º e 3º, do Decreto nº 8.205/2002, que destaca.

Consigna que, em que pese o respeito que nutre pelo Impugnado, bem como por seu Agente Fiscal autuante responsável pela lavratura do presente Auto de Infração, destaca que esse não deve prosperar.

Primeiro, diz que o presente auto está maculado por nulidade, de forma que sequer deve ter seu mérito conhecido, sendo julgado nulo ao final, isso porque o Agente Fiscal autuante fundamentou o presente auto com legislação demasiadamente genérica, ao arrepio do princípio da tipicidade cerrada, prejudicando o direito de defesa da Impugnante.

Diz que, ainda que se conheça do mérito da questão posta, tampouco assiste razão ao Agente Fiscal autuante, pois, conforme se verá, o gás natural não se trata de insumo da produção nos

termos previstos pela Instrução Normativa 27/2009, sendo que, ao contrário do alegado, a Impugnante não incluiu indevidamente os créditos derivados do gás natural no cálculo da base de cálculo incentivada pelo programa Desenvolve, não havendo qualquer erro na base de cálculo utilizada.

Dessa forma, diz que restará provado que a presente autuação deve ser julgada nula, ou, caso assim não entendam Vossas Excelências, julgada improcedente no mérito.

II. DOS FATOS - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESPECÍFICA OU TIPIFICAÇÃO – AUTO EMBASADO EM LEGISLAÇÃO ABSTRATA – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Diz que, como dito em sede dos fatos, o presente auto de infração é nulo, e, portanto, sequer deve ter seu mérito conhecido por Vossas Excelências. Isso porque os dispositivos legais que foram supostamente infringidos pela Impugnante são demasiadamente genéricos, não permitindo a identificação exata da conduta da qual está sendo acusada.

Aduz que, iniciando a análise pelos dispositivos supostamente infringidos da Lei Estadual nº 7.014/1996, artigos 37 e 38, tem-se que o artigo 37 dispõe sobre a necessidade de lei para concessão ou revogação dos benefícios fiscais. O art. 38, por sua vez, determina que quando o benefício dependa de condição, e essa não for satisfeita, ter-se-á o imposto como devido no momento da operação.

Em seguida, quanto aos dispositivos supostamente infringidos no Decreto Estadual 8.205/2002 (Decreto que instituiu o Programa Desenvolve), artigos 2º e 3º, registra que o art. 2º dispõe sobre a composição do Conselho Deliberativo do Programa Desenvolve, e o art. 3º determina que referido Decreto Estadual entra em vigor na data de sua publicação.

Feita essa análise, e comparando os dispositivos legais supostamente infringidos com o relato do fiscal também presente nesse auto de infração, questiona: de que forma a utilização de créditos provenientes da aquisição de gás natural feriu os artigos transcritos acima? Qual dispositivo determina a forma de utilização do crédito ou a proibição da prática que foi utilizada? Aliás, qual foi a prática com os créditos realizada pela Impugnante que ensejou a presente autuação?

Responde destacando que não é possível saber, pois o Agente Fiscal autuante não diz!

Após traçar outras considerações, diz que da análise dos dispositivos legais supostamente infringidos, resta claro que o agente fiscal não tipificou a conduta específica, não permitindo, assim, que pudesse se defender devidamente da acusação fiscal, em total desatenção ao princípio da tipicidade cerrada!

Ainda neste diapasão, pontua que o direito a ampla defesa e ao contraditório previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal, se consubstanciam em que o acusado tenha o direito de saber que está, por que fato está e com base em que disposição legal está sendo acusado, não se contentando com mero arremedo dessas garantias. Faltando com clareza esses requisitos não se está respeitando o direito de defesa.

Diz que, restando demonstrado que a legislação supostamente infringida pela Impugnante é extremamente genérica, não individualiza a conduta por si praticada, nem se relacionam às acusações promovidas pelo Agente Fiscal autuante, necessário seja julgado nulo presente auto de infração.

III. DO MÉRITO

Diz que, caso não se entenda pela aplicação da nulidade exposta anteriormente, o que admite somente por amor ao debate, aduz passar a demonstrar que, no que diz respeito ao que foi possível depreender em relação ao mérito da acusação, tampouco assiste razão ao Estado da Bahia.

Registra que, dispõe o lacônico relato do Agente Fiscal autuante que recolheu ICMS a menor pois errou a determinação de sua base de cálculo sujeita a dilação prevista pelo Programa Desenvolve.

Pontua que o suposto erro decorreu da inclusão indevida do crédito de ICMS vinculado às operações de aquisição de gás natural, insumo do processo produtivo, para a determinação da base de cálculo de parcela do imposto incentivado, conforme destaque na peça de defesa.

Aduz que, conforme apontado pelo Agente Fiscal autuante, acompanham o auto em questão demonstrativo em formato Excel no qual são listados os CFOPs que embasaram a presente autuação, sendo o principal o CFOP nº 1653, referente a **“Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final”**.

Dito isso, para que se visualize a ausência de qualquer erro por parte da Impugnante, diz ser necessário tecer alguns comentários relativamente ao benefício do Programa Desenvolve do qual a empresa goza, e a respeito do seu método de cálculo, bem como a forma como os créditos oriundos do gás natural se inserem nesse contexto.

Frisa que foi devidamente credenciada no Programa Desenvolve por meio da Resolução nº 105/2012, editada pelo Conselho Deliberativo do mesmo Programa Desenvolve, sendo que dentre os benefícios dos quais a Impugnante faz jus se encontra a dilação para pagamento de parte de seu ICMS Próprio para período posterior a sua ocorrência.

Registra que o referido benefício, contudo, não se aplica a todos os produtos fabricados, nem a todos os produtos adquiridos pela Impugnante, de forma que a Impugnante deve, para apurar, e recolher, o ICMS ao Estado da Bahia, identificar dois saldos devedores (ou credores, conforme a relação entre crédito e débito no período): quais sejam, o saldo devedor passível de incentivo pelo Programa Desenvolve (SDPI); e saldo devedor não passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

Diz que esse racional está devidamente descrito no “item 1”, da Instrução Normativa 27/2009 (Doc. 04), editada pelo Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda desse Estado da Bahia.

Pontua que a referida instrução normativa traz o formato pelo qual deverá ser realizado o cálculo para identificar o SDPI pelo Programa Desenvolve, bem como, por exclusão, o saldo devedor não passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

A fórmula para realização deste cálculo diz encontrar no “item 2”, da Instrução Normativa 27/2009, que destaca.

Aduz que pela aplicação da fórmula prevista pelo “item 2” da Instrução Normativa 27/2009, para que se identifique o SDPI, devem ser compensados débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) com os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), de forma que os débitos oriundos das saídas dos produtos não incluídos no Programa Desenvolve, bem como os créditos dos produtos adquiridos que não se relacionam ao Programa Desenvolve, não sejam incluídos no SDPI (saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve).

Na presente autuação, diz parecer que entende o Agente Fiscal autuante que a Impugnante considerou indevidamente os créditos de ICMS derivados da aquisição de gás natural como não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), sendo que, ainda nos termos do Agente Fiscal, o mesmo seria um insumo do produto, de forma que deveria compor o saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve (SDPI).

Destaca que esta supostamente indevida inclusão dos créditos derivados da aquisição de gás natural aos valores do CNVP teria minorado o valor do saldo não passível de incentivo, e teria majorado o SDPI, que como se viu, é passível de dilação para pagamento em período posterior à ocorrência das operações.

Neste contexto, diz que o Agente Fiscal autuante deixou de analisar aquilo que está previsto na sequência do “item 2” da Instrução Normativa 27/2009. Isso porque, o supramencionado “item 2”, após apresentar a fórmula de cálculo do SDPI, também traz em seu bojo quais são os débitos e créditos fiscais que se consideram como não vinculados ao projeto aprovado, ou,

respectivamente, o DNVP e o CNVP.

Nesse ponto, no que diz respeito ao gás natural, mercadoria ora autuada, faz-se necessário verificar a inteligência do item 2.2.20 da Instrução Normativa 27/2009:

IN 27/2009

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); Destques nossos

Diz notar da leitura do dispositivo supratranscrito, que, por regra geral, a entrada de combustível, tal qual o gás natural que a Impugnante adquire para alimentar seu maquinário vinculado ao seu processo produtivo, não está vinculada ao projeto aprovado (CNVP), salvo nos casos em que as operações sejam aquelas previstas pelos CFOPs 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, que transcreve:

CFOPs

CFOP 1651 - 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.

CFOP 2651 - 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.

CFOP 1658 - 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.

CFOP 2.658 – 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.

Frisa que tais CFOP's, por sua vez, dizem respeito à aquisição de combustível para industrialização, e posterior venda, do próprio produto combustível, e claramente estão atrelados a empresas cujo objeto social é a industrialização e venda de combustível, o que ocorre por motivos óbvios: “no caso dessas empresas o combustível adquirido se agrega e compõe o produto final”.

Diz que não se trata do caso da Impugnante. Como já descrito e demonstrado pelo cartão CNPJ juntado a essa defesa tem como objeto social a fabricação e o consumo de bebidas, e não o de combustíveis, de que forma adquire combustíveis, tal qual o gás natural, na pessoa de consumidor final, sendo que o gás natural que adquire serve somente como insumo a sua produção, não se agregando e não compondo o seu produto final.

Diz verificar que o próprio Agente Fiscal autuante, em suas planilhas em formato Excel, reconhece que a aquisição ocorreu por meio do CFOP nº 1.653, relativo a “***Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final***”, no qual se classificam “*as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na prestação de serviços ou por usuário final*”. Aponta como exemplo a NF-e 159.938 (Doc. 05), que integra as operações de aquisição de gás natural nesse período, conforme figura que faz parte integrante da peça de defesa.

Assim sendo, diz que não se pode afastar a aplicação do que dispõe o “**item 2.2.20**” da Instrução Normativa 27/2009, de que os combustíveis, como o gás natural, NÃO ESTÃO VINCULADOS AO PROJETO APROVADO, de forma que no momento do cálculo dos saldos devedores de ICMS da Impugnante ao Estado da Bahia devem integrar a rubrica CNVP, sendo, portanto, compensados com os débitos não vinculados ao projeto aprovado DNVP, não compondo o SDPI!

Assim, requer a Impugnante seja realizada diligência nos termos dos arts. 123, § 3º e 145, ambos do RPAF, para que se verifique que todas as operações de aquisição de gás natural autuadas não possuem os CFOP's nº 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, e que, portanto, devem compor a rubrica CNVP do cálculo SDPI do Programa Desenvolve.

Com isso, requer seja reconhecido que a Impugnante aplicou a legislação corretamente, sendo julgado improcedente o presente auto de infração.

IV. DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer:

- a. Seja julgado NULO o presente auto de infração, tendo em vista que a utilização de tipificação demasiadamente genérica, o que prejudicou o exercício da defesa da Impugnante, ao arrepio dos princípios da tipicidade cerrada e da ampla defesa;
- b. Caso não entendem pela aplicação da nulidade anteriormente exposta e requerida, o que dificilmente se imagina, requer que, conhecido o mérito, seja realizada diligência para verificar que as operações de aquisição de gás natural realizadas pela Impugnante não ocorreram sob os CFOPs nºs 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, e que portanto, tais créditos sejam reconhecidos como pertencentes à rubrica CNVP, nos termos do “item 2.2.20” da Instrução Normativa 27/2009, sendo, por consequência, o presente auto de infração julgado improcedente.
- c. Protesta desde esse momento pela realização de sustentação oral.

O agente Fiscal Autuante presta Informação Fiscal às fls. 59/65 dos autos, onde, após descrever os termos da autuação associado a uma descrição resumida da peça impugnatória, traça, então, as seguintes considerações:

I. DA INFORMAÇÃO FISCAL PROPRIAMENTE DITA

Diz que, quanto a preliminar suscitada pela defesa, não há que se cogitar de cerceamento de defesa por falta de indicação precisa dos dispositivos legais infringido, tendo em vista que a descrição da infração, por si só, já apresenta o motivo da autuação de forma cristalina, não havendo qualquer motivo para que a Autuada não viesse a exercer plenamente seu direito de defesa, como bem o fez, e será abordado a seguir.

No mérito, aduz que a tese defensiva gira em torno das operações de aquisição de gás natural, e de considerar tais operações como vinculadas ou não ao projeto incentivado pelo Programa Desenvolve.

Diz que a defesa se apegue unicamente ao quanto disposto na Instrução Normativa 27/2009, editada, como não poderia ser diferente, para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do ICMS mensal nos termos do DESENVOLVE.

Registra que a solução para esta questão não apresenta muita dificuldade quando se sabe que instrução normativa, ou seja, instrumento infra legal, não tem o poder de modificar a lei, nem mesmo regulamentos aprovados por decretos emanados dos executivos governamentais, já que hierarquicamente inferiores. São meramente informativas, orientativas, mas não disciplinam a matéria legal ou regulamentar.

Pontua que a Lei que rege o benefício fiscal relativo ao Programa DESENVOLVE é a de nº 7.980/01, que traz, em seu art. 3º, abaixo reproduzido, a finalidade do programa, em termos gerais.

art. 3º, Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados (grifamos), com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes

Diz que se extrai deste texto normativo é que a finalidade geral é expandir e modernizar o parque fabril do estado da Bahia, e não as indústrias localizadas em outras unidades da Federação.

Destaca que o programa é regulamentado pelo Decreto de nº 8.205/02, que enuncia os benefícios fiscais que poderão ser concedidos ao que aderirem a ele, como o descrito em seu art. 3º, abaixo:

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias (grifamos), gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Assim, aduz que a norma tributária confere dilação de prazo para pagamento do ICMS de até 90% do saldo devedor mensal, para até 72 meses, ao tempo em que restringe o seu alcance **apenas às operações próprias**.

Diz, então, que, como a Lei, tampouco o Regulamento relativo ao Programa Desenvolve, não definiram o que seria exatamente “*operação própria*”. Pontua que a sua interpretação ficou, assim, a cargo do entendimento dos órgãos julgadores administrativos do Estado, bem como da Superintendência de Administração Tributária, órgão componente da estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que editou a Instrução Normativa 27/2009.

Consigna que a interpretação dada então ao termo “*operação própria*”, no âmbito da administração tributária estadual, levou em conta a finalidade do programa, de desenvolver a produção industrial nos contornos estaduais, definindo que o benefício da dilação de prazo para pagamento do ICMS seria aplicável apenas aos produtos produzidos pelo estabelecimento industrial beneficiado, localizado, evidentemente, dentro do estado da Bahia.

Assim, diz que são consideradas “*operações próprias*”, portanto “*incentivadas*” (sujeitas às regras do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE), o ICMS decorrente das operações de entradas e saídas de bens e produtos vinculados apenas aos produtos finais produzidos pelos estabelecimentos industriais beneficiários.

Neste contexto diz que todas as operações de entradas de matérias-primas, embalagens e insumos de produção são tidas, portanto, como entradas sujeitas ao benefício fiscal do DESENVOLVE, assim como as saídas de produto final. Logo, os créditos e débitos fiscais vinculados a estas operações são os únicos a compor o cálculo para identificação da parcela a diferir do ICMS beneficiado, compondo, portanto, o SDPI.

Frisa que a própria autuada afirma ser o gás natural, objeto principal da autuação, insumo de produção, ou seja, elemento indispensável à obtenção do produto pelo estabelecimento industrial beneficiário. Logo, diz que, **em hipótese algum tal produto pode ser considerado como não-vinculado**, uma vez que está intrinsecamente vinculado à atividade beneficiada, de produção própria de bens e mercadorias.

Desta forma, diz que resta evidente que, independentemente do CFOP registrado pela Autuada, é o fim a que se destina o produto adquirido que vai ditar, em última instância, se a operação é, ou não, de natureza própria, ou seja, se é, ou não, vinculada ao projeto industrial inserido no Programa DESENVOLVE.

Diz, então que a finalidade do gás natural adquirido não está em discussão nessa seara: “*trata-se inquestionavelmente, de insumo de produção, logo, vinculado ao projeto beneficiado, cujo crédito do ICMS incidente também é beneficiado, não podendo ingressar na fórmula de cálculo para obtenção do SDPI como CNVP*”.

Registra que resta claro, portanto, que a interpretação conferida pelo fisco quanto a matéria suscitada pela defesa é a correta, e, portanto, como não houve objeção por parte da Autuada aos valores componentes da autuação, esta merece permanecer hígida em sua integralidade.

Desta forma, diz que a análise dos CFOPS correspondentes às operações de entrada de gás natural é despcienda, e como tal, a diligência solicitada pela defesa.

II. DA CONCLUSÃO

Diz que as considerações prestadas pela Autuada mostram-se incapazes de ilidir a autuação. Desta

forma, solicita a esta Junta de Julgamento Fiscal que acate o lançamento de ofício efetuado, julgando o presente auto de infração totalmente procedente, como afirmação da sempre desejada JUSTIÇA!

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Roberto Vercellino Rosado, OAB/SP nº 442.474, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Preliminarmente, o sujeito passivo argui nulidade do Auto de Infração em tela, sob o manto de ausência de fundamentação legal específica ou tipificação, ou seja, de que o auto está embasado em legislação abstrata, isso porque, ao seu entender, os dispositivos legais que foram supostamente infringidos são demasiadamente genéricos, não permitindo a identificação exata da conduta da qual está sendo acusado.

Não é o que vejo da constituição do lançamento, pois além de não concordar com a afirmativa de que os dispositivos legais infringidos são genéricos, como destacado assertivamente pelo agente Autuante em sede de Informação Fiscal, a descrição da infração, por si só, já apresenta o motivo da autuação de forma cristalina, não havendo qualquer motivo para que a Autuada não viesse a exercer plenamente seu direito de defesa, como bem o fez, e que será abordado a seguir.

Como assim dispõe um dos artigos supostamente infringidos, mais especificamente o artigo 38 da Lei nº 7.014/96, quando o reconhecimento do benefício do imposto, que diz respeito ao Programa DESENVOLVE depender de condição, não sendo, esta, satisfeita, como assim entendeu o agente Fiscal Autuante, conforme todo o texto apresentado na descrição dos fatos da autuação, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação, que é o objeto do Auto de Infração em tela.

Neste sentido, não vejo nos autos qualquer violação ao devido processo legal, nem tampouco qualquer preterição do direito de defesa do Contribuinte Autuado, que com muita propriedade apresentou arguição de mérito, cujo teor passo então à análise na sua integralidade.

No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 29/03/2021, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP NORTE, em que no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 506454/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência ICMS, por ter o Contribuinte Autuado recolhido ICMS a menos, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, no ano de 2020, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 05 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.951.048,24, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96, c/c artigos 4º e 18 do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos, como informações complementares, que o Contribuinte recolheu a menos o ICMS normal em todos os períodos de apuração, relativos ao exercício de 2020, conforme disposto nos demonstrativos ANEXO_02_A_Calculo_Desenvolve_012020 a ANEXO_02-L_Calculo_Desenvolve_122020, em anexo, gravados em mídia CD.

Tais demonstrativos levantados pela Fiscalização, partiram das memórias de cálculo da parcela incentivada do ICMS, nos termos do Programa Desenvolve, tendo sido apurado um valor a maior da parcela do imposto incentivado, que o permitido pela legislação, acarretando um recolhimento a menor do imposto. Os erros apurados foram decorrentes da interpretação da legislação, **tendo como principal motivo, a exclusão** a título de crédito não incentivado, da base de cálculo do imposto a postergar **as operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais.**

Em sede de defesa, o sujeito passivo não nega que tenha excluído do Saldo Devedor Passivo de

Incentivo (SDPI), relativo ao Programa Desenvolve, o ICMS decorrente das **operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais**, através do “CFOP 1.653 Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final”.

Diz então, que para que se visualize a ausência de qualquer erro na apuração do imposto incentivado, aduz ser necessário tecer alguns comentários relativamente ao benefício do Programa DESENVOLVE do qual a empresa goza, e a respeito do seu método de cálculo, bem como a forma como os créditos oriundos do gás natural se inserem nesse contexto.

Frisa que foi devidamente credenciada no Programa Desenvolve por meio da Resolução 105/2012, editada pelo Conselho Deliberativo do mesmo Programa Desenvolve, sendo que dentre os benefícios dos quais faz jus, se encontra a dilação para pagamento de parte de seu ICMS Próprio para período posterior à sua ocorrência.

Registra que o referido benefício, contudo, não se aplica a todos os produtos fabricados, nem a todos os produtos adquiridos, de forma que deve para apurar e recolher o ICMS ao Estado da Bahia, identificar dois saldos devedores ou credores, conforme a relação entre crédito e débito no período, quais sejam, o saldo devedor passível de incentivo pelo Programa Desenvolve (SDPI); e saldo devedor não passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

Diz que esse racional está devidamente descrito no “*item 1*”, da Instrução Normativa 27/2009, que dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher, passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, (Doc. 04), editada pelo Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Pontua que a referida instrução normativa traz o formato pelo qual deverá ser realizado o cálculo para identificar o SDPI pelo Programa Desenvolve, bem como por exclusão, o saldo devedor não passível de incentivo pelo Programa Desenvolve. A fórmula para realização deste cálculo diz encontrar no “*item 2*”, da Instrução Normativa 27/2009, que reproduzo abaixo:

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

Aduz então, que pela aplicação da fórmula prevista pelo “*item 2*” da Instrução Normativa 27/2009, para que se identifique o SDPI, devem ser compensados débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP), com os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), de forma que os débitos oriundos das saídas dos produtos não incluídos no Programa Desenvolve, bem como os créditos dos produtos adquiridos que não se relacionam ao Programa Desenvolve, não sejam incluídos no SDPI (saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve).

Na presente autuação, diz parecer que entende o agente Fiscal Autuante que considerou indevidamente os créditos de ICMS derivados da aquisição de gás natural, como não vinculados ao projeto aprovado (CNVP), sendo que ainda nos termos do Agente Fiscal Autuante, o mesmo seria um insumo do produto, de forma que deveria compor o saldo devedor passível de incentivo pelo Desenvolve (SDPI).

Destaca que essa suposta indevida inclusão dos créditos derivados da aquisição de gás natural aos valores do CNVP, teria minorado o valor do saldo não passível de incentivo, e teria majorado o SDPI. Neste contexto, diz que o agente Fiscal Autuante deixou de analisar aquilo que está

previsto na sequência do “item 2” da Instrução Normativa 27/2009. Isso porque o supramencionado “item 2”, após apresentar a fórmula de cálculo do SDPI, também traz em seu bojo quais são os débitos e créditos fiscais que se consideram como não vinculados ao projeto aprovado, respectivamente, o DNVP e o CNVP.

Nesse ponto, no que diz respeito ao gás natural, mercadoria ora autuada, faz-se necessário verificar a inteligência do item 2.2.20 da Instrução Normativa 27/2009, que reproduzo abaixo:

IN 27/2009

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); Destaques nossos

Diz notar da leitura do dispositivo supratranscrito, que por regra geral, a entrada de combustível tal qual o gás natural que adquire para alimentar seu maquinário vinculado ao seu processo produtivo, não está vinculada ao projeto aprovado (CNVP), salvo nos casos em que as operações sejam aquelas previstas pelos CFOPs 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, que transcreve:

CFOPs

CFOP 1651 - 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.

CFOP 2651 - 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.

CFOP 1658 - 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.

CFOP 2.658 – 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.

Em sede de Informação Fiscal, o agente Autuante, no mérito, aduz que a tese defensiva gira em torno das operações de aquisição de gás natural, e de considerar tais operações como vinculadas ou não ao projeto incentivado pelo Programa Desenvolve.

Diz que a defesa se apegue unicamente ao quanto disposto na Instrução Normativa 27/2009, editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do ICMS mensal nos termos do Programa Desenvolve.

Registra, que a solução para esta questão não apresenta muita dificuldade quando se sabe que instrução normativa, ou seja, instrumento infra legal não tem o poder de modificar a lei, nem mesmo regulamentos aprovados por decretos emanados dos executivos governamentais, já que hierarquicamente inferiores. São meramente informativas, orientativas, mas não disciplinam a matéria legal ou regulamentar.

Pontua, que a Lei que rege o benefício fiscal relativo ao Programa Desenvolve é a de nº 7.980/01, que traz em seu art. 3º, abaixo reproduzido, a finalidade do programa, em termos gerais:

Art. 3º, Os incentivos a que se refere o artigo anterior têm por finalidade estimular a instalação de novas indústrias e a expansão, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados (grifamos), com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes

Diz que o que se extrai deste texto normativo, é que a finalidade geral é expandir e modernizar o

parque fabril do Estado da Bahia, e não as indústrias localizadas em outras Unidades da Federação.

Destaca que o programa é regulamentado pelo Decreto de nº 8.205/02, que enuncia os benefícios fiscais que poderão ser concedidos aos que aderirem a ele, como o descrito em seu art. 3º, abaixo:

Art. 3º O Conselho Deliberativo do DESENVOLVE poderá conceder dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias (grifamos), gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Assim, aduz que a norma tributária confere dilação de prazo para pagamento do ICMS de até 90% do saldo devedor mensal, para até 72 meses, ao tempo em que restringe o seu alcance **apenas às operações próprias**.

Diz então, que como a Lei, o Regulamento relativo ao Programa Desenvolve não definiu o que seria exatamente “*operação própria*”. Pontua que a sua interpretação ficou a cargo do entendimento dos órgãos julgadores administrativos do Estado, bem como da Superintendência de Administração Tributária, órgão componente da estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que editou a Instrução Normativa 27/2009.

De tudo até aqui apresentado, vê-se que a lide resulta eminentemente do cálculo do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI), relativo ao Programa Desenvolve, se o ICMS decorrente das **operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais**, através do “CFOP 1.653 Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final”, compõe o valor dos Créditos Fiscais Não Vinculados ao Projeto Aprovado.

Neste aspecto, **não vejo qualquer razão no entendimento do agente Fiscal Autuante, ao insurgir-se quanto ao cumprimento da legislação posta**, relativa ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (DESENVOLVE), editada pelo Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, **através da Instrução Normativa 27/2009**, onde é específica (item 2.2.20), ao definir que os créditos decorrentes das entradas de combustíveis derivados ou não de petróleo e lubrificantes abarcados pelos subgrupos dos grupos de CFOP 1.650 e 2.650, relativos a entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes, decorrentes de operações internas ou interestaduais, salvo os casos em que as operações sejam aquelas decorrentes dos subgrupos 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, **devem serem considerados como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado**, como assim assertivamente procedeu o sujeito passivo em relação às **operações de aquisição de gás natural combustível, fonte de energia para funcionamento de máquinas e equipamentos industriais**, através do CFOP 1.653, na apuração do SDPI do Programa Desenvolve.

Vejo então que não se aplica qualquer interpretação teleológica da Lei, ou seja, ao propósito ou fim ao qual foi instituído o incentivo fiscal do Programa Desenvolve, como deixa entender o agente Fiscal Autuante, no caso dos autos; mas sim uma interpretação restritiva e concessiva de norma geral, independentemente de que seja uma norma legal ou infra legal, no caso em tela, a Instrução Normativa 27/2009, editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do ICMS mensal, nos termos do Programa Desenvolve, onde é taxativa em apontar que os créditos decorrentes das entradas de combustíveis derivados ou não de petróleo e lubrificantes abarcados pelos subgrupos dos grupos de CFOP 1.650 e 2.650, devem serem considerados como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado incentivado, como assim procedeu o sujeito passivo no período abarcado pelo Auto de Infração em análise.

Logo, restabelecendo os créditos decorrentes do CFOP 1.653 como créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado do Programa Desenvolve, objeto da presente autuação, como arguido na peça de defesa na apuração do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI) do Contribuinte Autuado, no período fiscalizado de 01/01/2020 a 31/12/2020; e considerando corretos os demais

ajustes efetuados pelo agente Fiscal Autuante na apuração do imposto incentivado, vez que não há qualquer arguição de equívoco cometido pela Fiscalização, vejo restar subsistente em parte o presente Auto de Infração, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorr	Data Vencido	Valor Histórico	Valor Julgado
31/01/2020	09/02/2020	221.754,08	9.267,27
29/02/2020	09/03/2020	135.837,86	0,00
31/03/2020	09/04/2020	209.305,70	47.712,42
30/04/2020	09/05/2020	67.348,97	0,00
31/05/2020	09/06/2020	156.069,83	46.819,71
30/06/2020	09/07/2020	174.993,68	0,00
31/07/2020	09/08/2020	151.388,99	0,00
31/08/2020	09/09/2020	151.728,87	0,00
30/09/2020	09/10/2020	139.538,08	0,00
31/10/2020	09/11/2020	172.276,78	33.089,98
30/11/2020	09/12/2020	174.993,68	1.569,87
31/12/2020	09/01/2021	195.811,72	932,40
Total Remanescente da Infração 01		1.951.048,24	139.391,65

Do quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PACIAL do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0005/21-6**, lavrado contra **CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 139.391,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ- JULGADORA