

A. I. N° - 269200.0007/20-0
AUTUADO - CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0068-04/22-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 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 imposto (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 correto 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. Indeferido o pedido de diligencia fiscal. 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 29/04/2020, objetiva exigir débito no valor de R\$ 1.836.167,53, inerente ao ano de 2019, conforme demonstrativos que é parte integrante do CD/Mídia de fls.10 dos autos, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 01 – 03.08.04: 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 2019, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 10 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$1.836.167,53, 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 em razão de erro no cálculo da parcela sujeita a dilação do prazo prevista no Programa DESENVOLVE. Vide demonstrativos “03-19_Cálculo_DESENVOLVE.xlsx” a “12-19_Cálculo_DESENVOLVE.xlsx” (total de dez demonstrativos) anexados ao presente Auto de Infração, gravados em mídia CD. **O erro foi decorrente da inclusão indevida do crédito do ICMS, vinculado às operações de aquisição de gás natural, insumo de produção, para a**

determinação da base de cálculo da parcela do imposto incentivado.

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 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 à 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 listadas as NFs que embasaram a presente autuação, sendo que as NFs se referem à aquisição de gás natural.

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 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 IN 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 essa 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 IN 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 IN 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); Destaques 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 agrupa 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.

Registra que, da simples análise das NFs que retratam as operações autuadas, verifica-se que nenhuma aquisição de gás natural realizada pela Impugnante no período autuado ocorreu sob os CFOP's nº 1.651 e 2.651, ou 1.658 e 2.658, pois como dito, nenhuma delas teve como finalidade a industrialização do próprio combustível.

Pede, então, para verificar como exemplo, a NF-e 137.490 (Doc. 05) que integra as operações de aquisição de gás natural, conforme figura que faz parte integrante da peça de defesa à fl. 27 dos autos.

Assim sendo, diz que não se pode afastar a aplicação do que dispõe o “**item 2.2.20**” da IN 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 arrepro

- dos princípios da tipicidade cerrada e da ampla defesa;
- b. Caso não se entendam 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 nº 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 IN 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. 64/79 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 (óbice ao exercício do princípio constitucional da ampla defesa). Isto porque, para a atividade do lançamento, o que deve estar caracterizado é o fato material passível de ser considerado como infração à legislação tributária, configurando fato gerador do imposto subtraído dos cofres públicos.

Aduz que, no presente caso, a materialidade da infração está minuciosamente descrita, considerando o direito tributário posto, mesmo que tenha havido uma menção parcial aos dispositivos normativos infringidos, uma vez que é dever do administrado conhecer a legislação que o rege.

No mérito, consigna que a defesa recai unicamente no quanto disposto na IN. N. 27/09, alegando ter obedecido rigorosamente a sua disciplina quanto ao cálculo do imposto a diferir, nos termos do Programa DESENVOLVE.

Diz que, em primeiro lugar, o benefício fiscal trazido pela Lei n. 7.980/02, e regulamentada pelo Decreto 8.205/2002, é que inova o ordenamento jurídico, cabendo a Instrução Normativa apenas explicar suas regras, e não criar direito novo.

Pontua que, tanto a lei como decreto citados são bastante claros em referendar que o benefício fiscal em questão recai apenas e tão somente sobre as operações próprias praticadas pelo beneficiário, tendo em vista o objetivo da lei, que é *“fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial do Estado, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado”*.

Diz que a lei busca incentivar as atividades industriais no estado, e não as atividades meramente comerciais.

Registra que o entendimento pacificado em todos esses anos de vigência da lei é que somente as operações, envolvidas na industrialização de produtos de produção própria do beneficiário é que estão abrangidos pela lei, tanto referentes às aquisições de insumos, quando nas saídas de produtos fabricados, cotejando-se os créditos (CVP) e os débitos (DVP) dessas operações na apuração da base de cálculo do ICMS a diferir.

Porém, em um segundo momento, foi editada a IN n. 27/09, buscando eliminar certas confusões que vinham ocorrendo na apuração do benefício fiscal pelos beneficiários, destacando as operações que deveriam ser consideradas como próprias (vinculadas ao projeto) e não próprias (não vinculadas), em termos de CFOPs, trazendo a fórmula SDPI = SAM - DNVP + CNVP (1) para cálculo da base de cálculo do ICMS a diferir.

Destaca que tal instrumento normativo não tem o condão de inovar a legislação, mas somente explicá-la aos administrados, seguindo fielmente as diretrizes legais e regulamentares.

Desta forma, diz que se pode afirmar que a citada Instrução Normativa, então, trouxe um rol

exemplificativo de operações que deveriam ser enquadradas como pertencentes ou não ao projeto incentivado pelo benefício, enunciando, especificamente, as operações de aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Diz que, genericamente, aquisições de lubrificantes pelas indústrias para serem aplicados em seus equipamentos industriais são considerados como de uso e consumo do estabelecimento, sequer conferindo direito ao crédito do ICMS.

Pontua que o mesmo raciocínio pode ser feito em relação aos combustíveis, as somente em relação àqueles adquiridos para mover suas frotas de veículos não vinculados à produção, mas, certamente, não poderia tal instrumento normativo afastar o disposto em lei, para conferir natureza distinta a mercadoria adquirida para efeito de considerá-la como parte ou não do projeto incentivado.

Consigna que, uma mercadoria adquirida como insumo de produção, mesmo não compondo o produto final, deve ser considerado como parte das operações próprias do beneficiário, não tendo uma Instrução Normativa o poder de alterar esta natureza.

Diz que é justamente o que ocorreu no caso em questão, em que o gás natural adquirido foi considerado pela própria autuada como insumo de produção, uma vez que serviu como fonte energética para fazer funcionar as máquinas e equipamentos utilizados diretamente em seu processo produtivo.

Destaca que não resta qualquer dúvida ou contestação quanto a este fato: “*a autuação envolveu operações de aquisição de insumo de produção (gás natural) indevidamente não considerado como operação vinculada ao projeto incentivado pela autuada*”.

Daí diz derivar toda a autuação, cujos cálculos efetuados pela fiscalização encontram-se expostos de forma minuciosa em demonstrativos anexados ao lançamento, e não foram contestados pela defesa.

Aduz que a alegação defensiva é incapaz de ilidir a autuação, merecendo ser mantida em sua integralidade.

Em relação à diligência fiscal solicitada, diz que, tendo sido todas as alegações defensivas abordadas nesta Informação Fiscal, toma-se totalmente desnecessária.

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 que os dispositivos legais infringidos são genéricos, a descrição da infração, por si só, já apresenta o motivo da autuação de forma cristalina, não havendo qualquer justificativa 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 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 dos 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 a analisar na integralidade.

Antes de adentrar ao mérito relativamente ao pedido de diligência 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, não acolho o pedido para realização de tal diligência, pois considero que os elementos processuais constantes do presente já são suficientes para formação de minha convicção e dos demais julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova, na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99.

No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 24/09/2020, 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.: 500187/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS), por ter o Contribuinte Autuado recolhido a menos ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, no ano de 2019, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 10 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.836.167,53, 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 em razão de erro no cálculo da parcela sujeita à dilação do prazo prevista no Programa DESENVOLVE. Vide os 10(dez) demonstrativos “03-19_Cálculo_DESENVOLVE.xlsx” a “12-19_Cálculo_DESENVOLVE.xlsx” anexados ao presente Auto de Infração, gravados no CD/Mídia de fl. 10 dos autos.

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, nos termos da autuação. 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, integrantes do parque fabril do defendant.

Em sede de defesa, o sujeito passivo não nega que tenha excluído do Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI), relativo ao Programa Desenvolve, o imposto (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 o saldo devedor não passível de incentivo pelo Programa Desenvolve.

Diz que esse racional está devidamente descrito no “*item 1*”, da Instrução Normativa 27/2009, onde 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 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 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 IN 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 que entende parecer que o agente Fiscal Autuante 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 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, por conseguinte, também 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 IN 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 IN 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 o 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 apega unicamente ao quanto disposto na IN 27/2009, editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do ICMS mensal nos termos do Programa Desenvolve.

Consigna então, em primeiro plano, que o benefício fiscal trazido pela Lei nº 7.980/02, e regulamentada pelo Decreto nº 8.205/2002, é que inova o ordenamento jurídico, cabendo à Instrução Normativa apenas explicar suas regras, e não criar direito novo.

Pontua que tanto a lei como decreto citados, são bastante claros em referendar que o benefício fiscal em questão recai apenas e tão somente sobre as operações próprias praticadas pelo beneficiário, tendo em vista o objetivo da lei é “*fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial do Estado, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado*”.

Em segundo plano, diz que foi editada a IN 27/2009, buscando eliminar certas confusões que vinham ocorrendo na apuração do benefício fiscal pelos beneficiários, destacando as operações que deveriam ser consideradas como próprias (vinculadas ao projeto), e não próprias (mão vinculadas), em termos de CFOPs, trazendo a fórmula SDPI = SAM - DNVP + CNVP para cálculo da base de cálculo do ICMS a diferir, ou seja do imposto incentivado.

Desta forma, diz que se pode afirmar que a citada Instrução Normativa, então, trouxe um rol exemplificativo de operações que deveriam ser enquadradas como pertencentes ou não ao projeto incentivado pelo benefício, enunciando especificamente as operações de aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Diz que genericamente, as aquisições de lubrificantes pelas indústrias para serem aplicados em seus equipamentos industriais são considerados como de uso e consumo do estabelecimento, sequer conferindo direito ao crédito do ICMS.

Pontua, que o mesmo raciocínio pode ser feito em relação aos combustíveis, mas somente em relação àqueles adquiridos para mover suas frotas de veículos não vinculados à produção, mas, certamente, não poderia tal instrumento normativo afastar o disposto em lei, para conferir natureza distinta à mercadoria adquirida para efeito de considerá-la como parte ou não do projeto incentivado.

Consigna que uma mercadoria adquirida como insumo de produção, mesmo não compondo o produto final, deve ser considerada como parte das operações próprias do beneficiário, não tendo uma Instrução Normativa o poder de alterar esta natureza.

Diz que é justamente o que ocorreu no caso em questão, em que o “gás natural” adquirido foi considerado pela própria autuada como insumo de produção, uma vez que serviu como fonte energética para fazer funcionar as máquinas e equipamentos utilizados diretamente em seu processo produtivo.

Destaca que não resta qualquer dúvida ou contestação quanto a este fato: “*a autuação envolveu operações de aquisição de insumo de produção (gás natural) indevidamente não considerado como operação vinculada ao projeto incentivado pela autuada*”.

Daí diz derivar toda a autuação, cujos cálculos efetuados aduz encontrar expostos de forma minuciosa em demonstrativos anexados ao presente lançamento fiscal, e que não foram contestados pela defesa.

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 imposto (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 o entendimento do agente Fiscal Autuante em 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 desse Estado da Bahia, **através da IN 27/2009**, onde é específica (item 2.2.20), em 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 ser 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, o propósito ou fim ao qual foi instituído o incentivo fiscal do Programa Desenvolve, como deixou 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 IN 27/2009, editada para orientar os contribuintes a calcular a parcela a diferir do imposto (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.

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 01/01/2018 a 31/12/2019, relativo às datas de ocorrência em que se apurou recolhimento a menor do ICMS; e considerando correto os demais ajustes efetuados, pelo agente Fiscal Autuante na apuração do imposto incentivado, vez que não há qualquer outra arguição de equívoco cometido pela Fiscalização, entendo que se tornaram elididas, na sua

totalidade, as ocorrências lançadas, exceto a datada de 31/12/2019, elidida parcialmente, restando subsistente em parte o Auto de Infração, conforme demonstrativo a seguir:

Data Ocorr	Data Veneto	Valor Histórico	Valor Julgado
31/03/2029	09/04/2019	163.906,99	0,00
30/04/2019	09/05/2019	155.112,72	0,00
31/05/2019	09/06/2019	202.854,13	0,00
30/06/2019	09/07/2019	145.133,81	0,00
31/07/2019	09/08/2019	125.804,35	0,00
31/08/2019	09/09/2019	176.872,25	0,00
30/09/2019	09/10/2019	174.888,20	0,00
31/10/2019	09/11/2019	244.262,46	0,00
30/11/2019	09/12/2019	186.390,54	0,00
31/12/2019	09/01/2019	260.942,08	70.267,57
Total Remanescente da Infração 01		1.836.167,53	70.267,57

Sobre a manutenção do saldo remanescente de R\$ 70.267,57 para a data de ocorrência de 31/12/2019, como descrito na Planilha Excel “12-19-Calcudo_DESENVOLVE”, parte integrante do CD/Mídia de fl. 10 dos autos, que fundamenta a autuação, vê-se tratar de erro no Saldo Devedor do ICMS do período de apuração utilizado pelo contribuinte em seu cálculo do Desenvolve, que na forma apurada pelo agente Autuante, está em desacordo com a apuração do imposto na EFD. Consta do levantamento fiscal que o Contribuinte utilizou o valor de R\$ 28.723.543,92, quando, à luz do registro apontado pelo Autuante, o valor correto é de R\$ 28.645.468,85, o que não foi contestado pelo sujeito passivo.

Nos termos do art. 140 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Do quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL 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 **269200.0007/20-0**, lavrado contra **CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 70.267,57**, 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, 06 de abril de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ- JULGADORA