

A. I. Nº. - 279196.0001/21-1
AUTUADO - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS e RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/06/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0073-03/22-VD

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DOS VALORES DAS PARCELAS SUJEITAS À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DA PARCELA ANTECIPADA. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2021, exige ICMS no valor de R\$ 2.873.829,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência de recolhimento a menos, 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. (Infração 003.008.004).

Consta que em virtude da parcela sujeita a dilação de prazo ter sido calculada equivocadamente, o ICMS não incentivado (cód. 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 sujeito passivo apresenta impugnação fls.67/84, através de advogados, procuração fl.87. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que apresenta defesa contra o Auto de Infração pelos motivos de fato e fundamentação jurídica a seguir aduzidos.

Afirma ser pessoa jurídica de direito privado que exerce, dentre outras, a atividade de fabricação de pneumáticos e de câmaras de ar, cujo registro no Código e Descrição da Atividade Econômica Principal (CNAE) encontra-se sob o nº 22.11-1-00.

Assim sendo, sujeita-se ao pagamento de ICMS, imposto de competência estadual, submetendo-se às regras estabelecidas no Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA/12), de forma que cumpre devidamente com suas obrigações tributárias. Repete a infração que lhe foi imputada com o respectivo enquadramento.

Entretanto, afirma que com o devido respeito, a infração descrita no Auto de Infração deve ser integralmente cancelada, conforme passará a expor, e anulado o respectivo lançamento de ofício, dado que lavrado de maneira irregular e ilegal.

De plano, aduz que se faz necessário expor sobre os elementos essenciais e inerentes aos processos administrativos tributários, para então, poder demonstrar com clareza a inexigibilidade da presente autuação fiscal, pois, como é sabido, o Auto de Infração é peça indispensável no âmbito administrativo, nele devendo conter todas as informações necessárias à ampla defesa do autuado,

tais como, a descrição detalhada e precisa da suposta infração cometida e sua respectiva penalidade.

Explica que a partir da lavratura do Auto de Infração é que se disponibiliza ao sujeito passivo o direito ao contraditório e o mais amplo direito de defesa, o qual é exercido por meio da impugnação ao lançamento, inaugurando-se a fase litigiosa do procedimento. Entretanto, no caso do presente Auto de Infração, a infração descrita pela fiscalização é deficiente, tendo em vista que faltam elementos para se compreender com clareza, as supostas infrações praticadas.

Percebe ausente no documento de lançamento fiscal, elementos que esclareçam de forma evidente a suposta infração cometida, bem como, legislação aplicável que fundamente o alegado pela Administração Tributária. Não há subsunção do fato à norma jurídica, como pressuposto do ilícito tributário.

Comenta que pela leitura da acusação fiscal, depreende-se que teria supostamente “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela do ICMS não incentivada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cálculo do Saldo Devedor do imposto para o DESENVOLVE, créditos de produtos consumidos no seu processo produtivo, sem que ao menos houvesse a comprovação fática e jurídica do alegado. Ademais, 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 acarreta mais uma deficiência da exigência fiscal.

Nesse contexto, aduz que, considerando que se trata de acusação fiscal que aponta erro no cálculo do Saldo devedor do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE, é imprescindível também, a indicação da norma que dispõe sobre a sistemática de cálculo a ser adotada pelo contribuinte na apuração desse saldo, que por ora, é tida por violada, o que não se observa *in casu*.

No presente Auto de Infração, diz que a referida sistemática consiste em ajustes sobre o saldo devedor a ser realizado no final do período de apuração, expurgando valores de débitos e créditos de operações não vinculadas aos investimentos constantes no projeto aprovado no bojo do DESENVOLVE, cuja metodologia de cálculo está prevista na IN-SAT nº 27/2009. Portanto, patente a ilegalidade da acusação fiscal, pois, o expurgo dos créditos tomados nas aquisições/entradas foi realizado na forma prevista na IN-SAT nº 27/2009, que considera essas operações como “*não vinculadas ao projeto aprovado no DESENVOLVE*”, não havendo que se falar em recolhimento a menor.

Ressalta que diante dessa confusão na identificação das supostas infrações praticadas, surge o seguinte questionamento: O ilícito tributário que lhe é imputado 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 àquele indicado pela autoridade fiscal*)? Ou, (ii) de mera discricionariedade administrativa que em detrimento da norma, pretende antecipar o recolhimento do ICMS que ela concedeu dilação de prazo?

Entende que não há resposta, sequer intuitiva a estes questionamentos, o que evidencia a ausência de motivação do Auto de Infração em referência, tornando-o nulo, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Salienta ainda, que a acusação fiscal deve ser clara e objetiva, de modo que a fundamentação legal deve possibilitar ao contribuinte, pleno conhecimento das razões que levaram ao lançamento de ofício. Com isto, o Auto de Infração em discussão foi lavrado sem observâncias das normas que regem os atos administrativos, uma vez que não observou a norma de regência, violando 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 devendo, portanto, ser declarado nulo de plano, também com base no art. 18, inciso IV, alínea *a*, do RPAF/99.

Salienta que, ainda que superada a preliminar de nulidade descrita (o que se admite por mero argumento), no mérito, não resta melhor sorte aos trabalhos da fiscalização. Isto porque, o Auto

de Infração foi lavrado, porque o fisco do Estado da Bahia entendeu que teria recolhido a menor, o ICMS relativo à parcela não incentivada pelo programa DESENVOLVE.

Entretanto, há que se fazer algumas considerações a respeito do aludido programa instituído pelo Estado da Bahia, por meio da Lei nº 7.980/2001, regulamentado pelo Decreto nº 8.205/02 e pela Instrução Normativa nº 27/2009, para que seja possível a correta defesa.

Explica os benefícios do aludido programa. Diz que nesse contexto, situada no município de Camaçari/BA, dedicando-se, dentre outras atividades, à fabricação, comércio, importação, exportação e distribuição de pneus e outros produtos automotivos, por meio da Resolução nº 52/2004, renovada pela Resolução nº 153/2011, foi habilitada no DESENVOLVE, passando a fruir das referidas benesses fiscais, vez que atende a todos os requisitos estabelecidos no Acordo de Intenções firmado com o Estado da Bahia.

Esclarece que a IN-SAT nº 27/2009 complementa o arcabouço de normas previstas na regulamentação do programa DESENVOLVE, descendo a minúcias que não se encontram previstas na Lei 9.780/01 que trata do programa e de suas regras gerais. O “item 1 do referido normativo”, emitido pela própria Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, não deixa dúvidas, de que seu objetivo e finalidade é o de angariar as regras específicas para o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo.

No entanto, comenta que foi lavrado o Auto de Infração, com a equivocada alegação de que teria recolhido ICMS não incentivado a menor, no período de 01/2019 a 12/2019, em razão de expurgo do crédito das operações de aquisição de combustíveis consumidos no processo de industrialização, mais especificadamente gás natural.

Porém, comenta que conforme compreende-se da IN-SAT 27/2009, há uma sistemática de adições e exclusões para o cálculo do saldo devedor do ICMS do DESENVOLVE, que deve ser observada pelo contribuinte e pelo fisco. Tal norma indica, expressamente, quais débitos e créditos devem ser ajustados no cômputo do saldo devedor de ICMS para o DESENVOLVE, com base na fórmula que reproduz.

Assim, diz que os débitos de produtos não vinculados ao processo produtivo (objeto do projeto aprovado no momento da habilitação no DESENVOLVE), bem como, os créditos das aquisições/entradas não vinculadas, devem ser excluídos do saldo devedor, sendo exatamente a operação e cálculo que realizou, pois, adicionou no cômputo do Saldo Devedor do ICMS, os créditos das aquisições de combustíveis/gás natural (CFOP nº 1653).

Contudo, o Agente Fiscal entendeu que teria “reduzido”, isto é, realizado pagamento a menor de ICMS relativo à parcela não incentivada e à parcela antecipada, em razão de ter expurgado, ou seja, retirado do cômputo do saldo devedor do ICMS para o DESENVOLVE, créditos de ICMS de produtos consumidos no seu processo produtivo. Ocorre que, o cálculo efetuado está correto, pois, realizado de acordo com a IN-SAT nº 27/2009, a qual prevê, expressamente, a adição dos créditos decorrentes dessas operações de entrada, o que revela por si só, a exatidão da apuração e inexistência de prejuízo ao erário.

Afirma que, segundo a Autoridade Fiscal, as aquisições/entradas com o gás natural (CFOP 1653) seriam vinculadas ao processo de industrialização dos produtos beneficiados pelo DESENVOLVE, de modo que os efeitos do crédito anterior, não poderiam ser anulados pela sua adição, como fez, o que resultou em maior saldo devedor de ICMS para o DESENVOLVE. Entretanto, considerando que a parcela não incentivada do saldo devedor de ICMS a recolher é resultado da diferença entre esse montante e a parcela incentivada para o DESENVOLVE (*a qual corresponde aos 90% desse saldo*), obviamente que, quanto maior esse Saldo Devedor, menor será a parcela não incentivada.

Frisa ser exatamente nesse ponto que se apegou a Autoridade Fiscal, que considerou as aquisições realizadas no CFOP 1653 (gás natural), como vinculadas à operação beneficiada pelo programa, afastando o expurgo do crédito que realizou, tornando maior a parcela não incentivada a pagar, de modo que os recolhimentos realizados foram considerados insuficientes. Cita como exemplo o

período de 01/2019. Nota que pelo exemplo, a fiscalização, ao fazer a apuração do ICMS incentivado, aponta que, no “Total de créditos ICMS Operações Incentivadas” deveria ter sido imputado o montante de R\$ 12.105.342,90 e que, somado com o abatimento do “Valor do piso do ICMS” e o não incentivado, resultaria no ICMS diferido (90%) de R\$ 10.397.191,19. Isso, porque, tomou como consideração na apuração (encontro de créditos/débitos) o valor de R\$ 243.140,23, relativo às aquisições de gás natural (CFOP 1.653), conforme apuração das entradas que descreve.

Entretanto, assevera que no cálculo do ICMS relativo às operações incentivadas, não se pode levar em conta os créditos relativos às operações com o CFOP 1.653, tal como realizado pela fiscalização. Isso porque, o próprio Estado da Bahia, por meio da IN-SAT nº 27/2009, trouxe uma listagem dos CFOPs que considera, objetivamente, como não vinculados à operação incentivada, o que se verifica no item 2.2.20, o que por si só, evidencia o equívoco na interpretação realizada pelo fiscal e a ilegalidade da cobrança que se mostra contrária à referida norma.

Registra que o CFOP 1653 (gás natural) não se encontra no rol de exceção, enquadrando-se, pois, na regra geral de operações “não vinculadas ao projeto aprovado”. Por tal razão, não poderia a fiscalização descaracterizar essas compras, classificando-as como aquisições destinadas à industrialização, para fins de determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve.

Acrescenta que a regra do item 2.2, em conjunto com o item 2.2.20 determina que os créditos decorrentes do CFOP 1653, para fins de apuração do DESENVOLVE são considerados não vinculados ao projeto aprovado (CNVP). Não há exceções para esta disposição expressa em relação ao citado CFOP. Não há rasuras e nem tampouco entrelinhas que suscitem dúvidas em relação a este ponto. Qualquer interpretação contrária a isto, entende ser irregular e ilegal, pois não decorre da necessária vinculação do ato administrativo ao arcabouço de regras vigentes e transgredir as disposições da IN/SAT 27/2009 (responsável pela regra de cálculos do DESENVOLVE) e a partir disso, encerra ilegalidades e inconstitucionalidades, tais como violação ao *princípio da tipicidade cerrada*, *segurança jurídica* e o *não confisco* (CF/88).

Aponta que o fiscal Autuante não detém *know-how* do seu segmento, para infirmar a contabilização por ela realizada em relação às suas operações de entradas. Ainda mais porque, tanto as adições, quanto as exclusões realizadas, tomaram por fundamento, a previsão expressa da IN-SAT nº 27/2009, instrumento normativo no que tange ao DESENVOLVE.

Assim, considerando que a parcela não incentivada é resultado da diferença entre o Saldo Devedor para o DESENVOLVE e aquele apurado no mês, diz que certamente, quanto maior for o Saldo Devedor para o programa, menor será aquela parcela.

Repisa que o efeito de adicionar os créditos dessas aquisições/entradas ao Saldo Devedor do ICMS do DESENVOLVE, implica anular o crédito tomado de ICMS decorrente dessas operações, o que resulta na apuração de montante devedor maior uma vez que o crédito anterior diminui o “*quantum*” devido, ao passo que acrescê-lo no total, por óbvio, aumenta o débito total apurado na mesma proporção.

Sendo assim, após ciência do Auto de Infração, afirma que realizou levantamento dos valores, o qual demonstra o saldo devedor do ICMS incentivado (diferido) pelo DESENVOLVE para todo o ano de 2019. Observa que para a Autoridade Fiscal tal parcela corresponde ao valor de R\$ 26.177.124,43 ao passo que, para a defendente, corresponde a R\$ 23.303.294,55, cuja diferença resultou no montante de R\$ 2.873.829,86, ora exigido no Auto de Infração em tela.

Mostra, portanto, que em relação ao total das parcelas incentivadas, apurou montante maior que o fisco. Essa situação se repete em todos os períodos de apuração do auto de infração, já que a suposta divergência está justamente na classificação das receitas relativas à aquisição de combustíveis (gás natural), o que se repete mês a mês.

Contudo, para chegar ao resultado demonstrado, diz que respeitou, *ipsis litteris*, 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.

Ora, se o Estado da Bahia, por meio da referida IN-SAT estabeleceu de forma objetiva que as operações com CFOP 1653 devem ser expurgadas do Saldo Devedor do ICMS para o DESENVOLVE, não cabe, por via transversa, exigir o pagamento imediato desse imposto em detrimento da moratória por ele mesmo concedida.

Aduz que a jurisprudência formada a respeito dos benefícios fiscais, sobretudo do próprio CONSEF/BA (órgão de julgamento administrativo) e do STJ, que tem por suporte legal o art. 111, do CTN, é clara em proteger tanto a Fazenda Pública, quanto os Contribuintes, sobre interpretações extensivas e não expressas, das normas que concedem os citados benefícios fiscais, isso tudo para evitar, de um lado, a fruição indevida daqueles benefício e, por outro, a ação fiscal que prejudique os direitos objetivamente propostos.

Frisa que, no presente caso, sequer há vestígio de dolo, fraude ou simulação, de modo que a dilação do prazo para pagamento do ICMS, conforme previsto no DESENVOLVE, não tem motivação para ser afastada. Por oportuno, ressalta também, que o referido benefício fiscal somente seria afastado se descumprido algum requisito estabelecido no projeto aprovado para habilitação no referido programa, o que não ocorreu no presente caso.

Além disso, observa que se não fosse o DESENVOLVE, o débito apurado e declarado poderia ser exigido de imediato pela Administração Pública, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo necessidade de qualquer outro ato para realização da cobrança. Portanto, por onde quer que se analise o presente 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, 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.

No presente caso, afirma que por consequência da alegação da infração cometida, o fisco do Estado da Bahia aplicou multa fiscal correspondente a 60% do valor do imposto, nos seguintes termos do art. 42, inciso II, alínea *f*, da Lei nº 7.014/96. Ocorre que, conforme tópicos anteriores, 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. Neste sentido, ante a inexistência de infração que culmine em aplicação e imposição de pena de multa, é certo que a cobrança de 60% do valor do imposto a ser pago, constante do Auto de Infração, não merece prosperar, pois, lhe falta requisito essencial de existência e validade.

Entretanto, se porventura, não forem acolhidos os argumentos ora suscitados, não se pode admitir a aplicação de multa em percentual equivalente a 60%, por caracterizar efeito confiscatório, prática tão recriminada pela Constituição Federal/88.

Aponta que o vultoso montante exigido da indevida aplicação de 60% de multa, não coaduna com o razoável e nem com o proporcional, visto que é cobrança demais, para infração de menos, levando em conta que nenhum ato ilegal foi cometido, tornando-se inaplicável e confiscatória a respectiva multa, pelo que deve ser afastada.

Nesse sentido, afirma que a *vedação ao confisco* deve ser aplicada também, às multas fiscais. Em recente julgamento, o Supremo Tribunal Federal amparou os contribuintes, estendendo a proibição constitucional do confisco às multas fiscais, por meio de decisão do Ministro Celso de Mello, que transcreve. No mesmo sentido, verifica outros entendimentos a respeito do tema pelo STF e STJ, os

quais também, sopesam a observância ao *primado da vedação ao confisco* e que deve ser aplicado no caso em questão.

Observa que mesmo se houvesse procedência aos trabalhos fiscais, o que admite por mero argumento, tal conclusão decorre de interpretação singular da IN/SAT 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, faltaria a clareza devida.

Por isto mesmo, alternativamente, ainda que se entenda pela manutenção da multa aplicada, tendo em vista as divergências encontradas, imperioso que se leve em conta o art. 112, do CTN, bem assim os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, para que se faça o encontro da multa eventualmente imputável com a realidade dos fatos, mitigando-se aquela aplicada à razão de 60% sobre o valor do imposto, a patamares mais condizentes com o caso em tela.

Afirma que de acordo com a exposição realizada na defesa e demais argumentos apresentados sobre o DESENVOLVE, o programa em questão se consubstancia, basicamente, na concessão de benefícios fiscais sobre o recolhimento do ICMS, prevendo que recolha 10% do ICMS apurado em determinado período (parcela não incentivada), conforme regras pré-estabelecidas; e os 90% da parcela incentivada recebem o benefício da dilação do prazo de pagamento do imposto mediante parcelas limitadas a 72 (setenta e dois) meses.

Conforme descrito no Auto de Infração, a discussão formada entre as partes, diz respeito a suposto erro na determinação do montante referente à parcela incentivada (90%) para fins do DESENVOLVE, que teria impactado na suposta insuficiência do montante relativo à parcela não incentivada (10%), gerando um saldo que seria aquele apontado no auto de infração, à razão de 2.873.829,87.

Em razão disso, não obstante a todos os argumentos e elementos de prova os quais comprovam que procedeu com o devido cálculo do ICMS, de acordo com as prescrições da IN SAT nº 27/2009, fundada no *princípio da eventualidade*, admitindo, por mero argumento, que a autuação não seja anulada por Órgão Julgador, importante mensurar os impactos tributários e financeiros incidentes sobre tais circunstâncias destacadas na autuação.

A despeito disso, analisando-se a Lei nº 7.980/01 é fato que o DESENVOLVE, prevê a segregação dos valores a serem pagos a título de ICMS, sendo que, dos 100% devidos, 10% inicialmente serão pagos à vista e os outros 90%, pagos parceladamente em até 72 meses. Como se vê, o que ocorre é a mera dilação do prazo ordinário de pagamento.

É fato previsto na lei, que se o pagamento das 72 parcelas ocorrer antecipadamente ao seu termo de vencimento, haverá um desconto de 90% para o contribuinte (art. 7º da Lei nº 7.980/01). Contudo, essa mecânica de desconto decorre de disposição legal, que pode ou não ser implementada, a decorrer da observância do critério temporal no adimplemento. Não vem ao caso, num primeiro momento, pois o que se discute é a correção do cálculo dos 10% e dos 90% e se tal situação gerou algum impacto financeiro/econômico ao erário.

Sendo um benefício fiscal de dilação/diferimento do pagamento, o montante que supostamente não teria sido recolhido a título dos 10%, migrou para os 90% da parcela incentivada. Assim, ainda que o recolhimento não seja reputado perfeito, não houve nenhum prejuízo ao erário em termos de recolhimento da carga tributária com o ICMS em 2019, no DESENVOLVE.

Mesmo que se admita que haveria um lapso de tempo transcorrido entre o que supostamente deveria ter sido recolhido à vista – 10% e o que foi parcelado – 90%, em última análise, haveria um mero efeito financeiro decorrente de uma *pseudo* postergação no recolhimento, já que o saldo do DESENVOLVE foi segregado em 72 (setenta e duas parcelas). A Fiscalização jamais poderia ter desconsiderado o montante que foi submetido ao parcelamento deferido pela lei.

Além disso, 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 e, portanto, teve direito à redução prevista de 90% no saldo da parcela paga. Este fato também não foi levado em consideração pela Fiscalização e necessariamente deve ser objeto de confirmação a ser exaurida na análise dos documentos fiscais, por meio da realização de diligências no âmbito do presente processo.

Assim sendo, a defendente demanda, desde já, o pedido para a conversão do julgamento em diligência, de maneira que possa (i) comprovar a ausência de prejuízo ao erário, caso seja sacramentado eventual erro no cálculo dos 10% e 90%, tendo em vista tratar-se de mera dilação do prazo e, em última análise, (ii) que seja avaliado o efeito financeiro postergatório do quanto teria deixado de ser pago, entre o evento à vista (10%) e o parcelado (90%), considerando-se os descontos os quais a defendente teve direito por pagar, antecipadamente, o montante parcelado.

Em razão do pedido para a conversão do julgamento em diligência, anexa aos autos, todas as provas úteis constitutivas do seu direito, conforme relacionadas nos anexos carreados a esta defesa. Contudo, se resguarda ao direito de apresentar documentos adicionais, que sejam solicitados no momento da diligência fiscal, como subsídio para a conclusão da análise neste feito.

Ante o exposto, pede e espera que seja recebida e acolhida a presente defesa administrativa, para o fim de:

a) anulação/cancelamento integral do auto de infração, considerando os argumentos e elementos comprobatórios trazidos, 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 27/2009, a qual considera essas operações como créditos não vinculados ao projeto aprovado no DESENVOLVE;

b) por mero argumento, na remota hipótese de manutenção da exigência fiscal, ainda requer a redução do percentual aplicado a título de multa no presente caso, tendo em vista seu caráter confiscatório, para patamares que observem os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme prevê a Constituição Federal e o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, protesta pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa, bem como requer a realização de diligências fiscais/perícias junto ao seu estabelecimento, a fim de que seja constatada a veracidade de suas alegações.

Às fls.223/229, a dupla de Autuantes presta a informação fiscal. Diz que vem, apresentar informação fiscal relativa ao Auto de Infração, em virtude de impugnação apresentada pela autuada. Repete a acusação fiscal.

Preliminarmente, aduz que a nulidade pugnada pela autuada não deve prosperar, pois, ao contrário do que alegou, o presente auto de infração é revestido de liquidez, certeza e motivação. Afirma que cabe a fiscalização rebater de plano as infundadas alegações da defesa, em face de estarem consignados no presente processo administrativo fiscal, todos os elementos necessários à elucidação dos fatos e direito envolvidos.

Afirma que a infração cometida está definida em seu texto base, conforme consta na folha 1 deste PAF, estando presentes, não somente a descrição das infrações, como também o enquadramento legal e multa aplicada. Percebe-se, de forma cristalina, nos anexos I-A e I-B, que estão presentes todas as informações necessárias à elucidação da infração, tais como, individualização do estabelecimento, mês de apuração, como se enquadra o projeto incentivado nos termos do programa Desenvolve, demonstrativo exaustivo dos débitos e créditos totais e os não vinculados ao projeto incentivado, além da forma de cálculo do incentivo de maneira clara e didática.

Aduz que, diferentemente do que aduz a impugnante, o auto de infração demonstrou de forma cabal, o que fora (ICMS VP) ou não fora (ICMS NVP) vinculado ao projeto incentivado. Por fim, informa que o trabalho foi orientado, pelas leis 7980/01 e 13564/16, decreto 8205/02, IN 27/09 e suas Resoluções 52/04 e 153/11.

Observa que não vê qualquer traço de ilegalidade, que enseje o descabido pedido de nulidade deste auto de infração por parte da autuada, visto que conforme esclarecido, o processo administrativo fiscal reúne os elementos necessários e suficientes ao regular prosseguimento da instrução processual.

Ressalta que a própria autuada põe por terra suas alegações de ausência de liquidez, certeza e motivação quando produz sua defesa explicando a metodologia adotada pela fiscalização e dela divergindo. Ou seja, não houve qualquer prejuízo à manifestação defensiva, tanto que a autuada produziu regularmente sua defesa de mérito, não tendo sofrido qualquer prejuízo ou cerceamento de seus direitos defensivos.

No mérito, diz que as argumentações apresentadas pela autuada são de extrema fragilidade, pois se apoiam basicamente em rubricas contábeis, sem levar em consideração o arcabouço jurídico que fundamenta e disciplina os projetos amparados pelo Programa Desenvolve.

Informa que o contribuinte é beneficiário do programa de incentivo fiscal conhecido como DESENVOLVE e, como tal, faz jus, entre outros direitos expressos nas leis que regem a matéria, o benefício de dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativamente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, aprovado pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I (90%), anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Prossegue afirmando que este saldo devedor obtido em função deste incentivo, é denominado de SDPI - saldo devedor passível de incentivo, conforme instrução normativa 27/2009, e é obtido através de fórmula matemática, que reproduz. Desta forma, o contribuinte precisa calcular mensalmente, os valores deste saldo e verificar se há saldo devedor incentivado, conforme fora efetuado pela autuada.

Explica que se inicia o mecanismo de cálculo pelo SAM, que corresponde ao somatório do total mensal de débitos, inclusive o relativo à diferença de alíquotas e outros débitos lançados no livro de Apuração de ICMS, subtraído do total mensal de créditos, incluindo-se outros créditos do livro de Apuração.

Observa que nestes totais incluem-se os que estão vinculados ao projeto aprovado, e também os que não estão. A partir do SAM, abate-se o DNVP e soma-se o CNVP, chegando-se ao SDPI. Ou seja, obtém-se o saldo referente apenas, aos valores vinculados ao projeto incentivado.

Caso o SDPI apresente valor negativo, não haveria ICMS incentivado e o contribuinte pagaria apenas o valor do saldo devedor (total de débitos — total de créditos). Sendo positivo, abater do SDPI o valor da parcela fixa (piso) e obter a parcela excedente.

Acrescenta que como este contribuinte, em face da tabela anexa ao regulamento do Desenvolve, tem direito a 90% de incentivo, aplica-se este percentual à parcela excedente e encontra-se o valor do ICMS incentivado (dilação de prazo de 72 meses). Em relação a esse ICMS dilatado (parcela incentivada), caso o beneficiário queira, poderá quitá-lo com pagamento de 10% de seu valor. Este valor é o que se chama de parcela antecipada. O valor que corresponde a 10% (parcela não incentivada) da parcela excedente, deve também ser pago pelo contribuinte.

Aduz que a diferença positiva entre DNVP e CNVP também deverá ser paga, já que corresponde à parte não vinculada ao projeto e não está incluída no SDPI. Assim, a cada apuração mensal com valores positivos da parcela excedente, o contribuinte deverá pagar com código de receita 0806 as seguintes parcelas: piso + parcela não incentivada + diferença positiva entre DNVP e CNVP. Caso queira, poderá pagar também, 10% sobre a parcela incentivada com código de receita 2167. Essa é a sistemática para os pagamentos das parcelas referentes ao benefício “Desenvolve”.

Em face da linha de defesa da autuada neste particular, percebe que o que se contesta (diferença entre cálculos da defendente e os da fiscalização) resume-se basicamente, aos valores constantes do CFOP1653 (código adotado pela autuada, para registrar as entradas de gás natural consumido

para geração de calor em seu processo produtivo).

Esclarece que este código fiscal de operações está regularmente associado às compras de combustíveis ou lubrificantes, a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na produção rural, na prestação de serviços ou por usuário final.

Explica que a autuada aduz, que o próprio estado da Bahia, por meio da IN-27/09, teria trazido uma lista de CFOPs que considerou como não vinculados à operação incentivada e que, particularmente às aquisições de combustíveis e lubrificantes, haveria previsão no item 2.2.20 da Instrução Normativa citada.

Diz que diante do argumento da defesa, cabe descrever o dispositivo da IN 27/09:

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);

Comenta que, conforme leitura desse dispositivo de forma isolada, poder-se-ia entender, de forma perfunctória, que as aquisições de combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles que são consumidos no processo produtivo como um insumo, visto que destinados à “queima” nos fornos da planta industrial da autuada, com o fito de gerar calor suficiente a seu processo produtivo, não seriam uma exceção ao disposto no item 2.2.20, sendo ao final das contas, um crédito não vinculado ao projeto incentivado.

Explica que esse entendimento, no entanto, não pode prosperar, à luz de dispositivos mais importantes da Instrução Normativa citada, que traz os pilares que norteiam todo o restante do texto normativo dele decorrente, conforme reproduz.

Assevera que o caput do artigo 3º do decreto que regulamenta a aplicação do DESENVOLVE, Decreto 8205/2002, estabelece que o recolhimento poderá ser dilatado em até 90%. Da análise desses dispositivos, resta clara a ideia de que, o que deve ser expurgado do cálculo para obter-se o SDPI são os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa, ou seja, devem ser subtraídos os valores dos DNVP e somados os do CNVP. O que deve ser somado, então, é o valor relativo aos créditos não vinculados ao projeto incentivado. Apenas estes.

Ocorre que as aquisições de combustíveis feitas pela autuada, cujo lançamento foi feito segundo o CFOP 1653, estão evidentemente vinculados ao projeto incentivado. O combustível é usado nos fornos como um insumo, pois gera calor, através de sua combustão, para o processo produtivo. Não é à toa que a autuada utiliza quase a totalidade do crédito fiscal destacado nas notas fiscais de entradas com este CFOP (a empresa apenas, não se credita daquela ínfima parcela que é utilizada no refeitório).

Em suma, esclarece que a despeito de não haver menção expressa como uma exceção, no dispositivo 2.2.20, as compras de combustíveis (insumo do processo produtivo, frise-se) lançadas como CFOP 1653, não devem compor o montante dos CNVP, já que estão, sem sombra de dúvidas, vinculadas ao projeto incentivado.

Para resumir, ressalta que todo o argumento até aqui defendido pela autuada, mas não acolhido pelos Autuantes, foi com referência ao recolhimento a menor do ICMS não incentivado em face da inclusão do combustível (gás natural) na rubrica CNVP (não vinculado). Essa realidade se aplicou a todos os meses do exercício de 2019, o que ensejou a lavratura do auto de infração.

Sobre essa divergência de entendimento entre autuada e Autuantes, esclarece que é cediço o entendimento do CONSEF, de que os créditos das entradas de gás natural utilizado para geração de calor na industrialização de pneus, devem ser considerados como vinculados ao projeto, conforme

se verifica nos acórdãos JJF nº 0056-06/18, CJF Nº 0123-11/19, JJF Nº 0013-02/20 e CJF Nº 0130-11/20-VD. Acrescenta que nas palavras do relator Luiz Alberto Amaral de Oliveira, em julgamento do auto de infração 269194.0008/19-2, temos: *O autuante comprovou que o gás natural é utilizado no processo produtivo do recorrente 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.*

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 compra.

Por todo o exposto, pugna pela procedência total da infração 01.

Quanto à impugnação da multa aplicada, sobre os pedidos da defesa, entende que não merece acolhida, haja vista ter ficado comprovado que o descumprimento da obrigação principal de fato existiu, o que ensejou a aplicação da multa nos termos da lei.

Diante dos esclarecimentos prestados, entende ainda, não haver espaço para diligências ulteriores, não podendo a Administração Pública aceitar práticas meramente procrastinatórias.

Tendo manifestado fundamentadamente sobre cada aspecto da defesa, e considerando que esta não traz qualquer substrato capaz de elidir a autuação fiscal ou de apontar, de forma objetiva, qualquer vício no auto de infração que pudesse ensejar sua nulidade ou improcedência, opina pela procedência total do auto de infração. E que assim se faça, como é do costume do CONSEF, a justiça que a sociedade espera da Administração Pública.

Considerando que na presente informação fiscal, não foram aduzidos fatos novos, nem foram anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, encaminhe-se o presente processo ao CONSEF, para julgamento.

Cabe registrar, a presença da Dr^a Carolina Roberta Rota – OAB/SP nº 198.134, na sessão de julgamento, que realizou a sustentação oral.

VOTO

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 entendo 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 o:

“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 CJF nº 0123-11/19, JJF no 0056-06/18, JJF Nº 0013-02/20 e CJF 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 considera-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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279196.0001/21-1**, lavrado contra **CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, 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, 25 de maio de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR